

Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von Jun.-Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger



TECHNISCHE
UNIVERSITÄT
DARMSTADT

Fachbereich Rechts- und
Wirtschaftswissenschaften

No. 12

Daniel Wöltjen

Einzel- und Gesamtbewertung von
Wirtschaftsgütern und sonstigen
Vorteilen bei der
Funktionsverlagerung ins Ausland
nach § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG

Daniel Wöltjen:

Einzel- und Gesamtbewertung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen bei der Funktionsverlagerung ins Ausland nach § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG / Daniel Wöltjen - Darmstadt : Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Darmstadt, 2011. - 86 S. : graph. Darst. - (Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht ; 12)

ISSN: 1868 - 0518

Bitte zitieren Sie dieses Dokument unter Angabe von:

URN: urn:nbn:de:tuda-tuprints-25741

URL: <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2574>

Dieses Dokument wird bereitgestellt von tuprints, E-Publishing-Service der TU Darmstadt.

<http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de>

E-mail: tuprints@ulb.tu-darmstadt.de

Die Veröffentlichung steht unter folgender Creative Commons Lizenz:

Namensnennung-Keine kommerzielle Nutzung-Keine Bearbeitung 2.0 Deutschland

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.0/de/>



Zu dieser Reihe

In der Reihe Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht werden herausragende Studien- und Diplomarbeiten veröffentlicht, die einen Beitrag zum Erkenntnisgewinn insbesondere im Steuerrecht, im Bilanzrecht, im Unternehmensrecht, im Finanz-, Bank- und Kapitalmarktrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten liefern wollen.

Anlass zur Begründung dieser Reihe war der Umstand, dass mir als Hochschullehrer immer wieder gute Arbeiten vorgelegt wurden, deren Gedanken und Erkenntnisse ich gerne einer breiteren Fach-öffentlichkeit zugänglich gemacht hätte. Doch zu oft ließen vereinzelte methodologische Zweifel, kleinere formale Mängel oder schlicht der Umfang der Arbeiten den Weg zu einer wissenschaftlichen Zeitschriftenveröffentlichung als weit erscheinen. Und die studentischen Verfasser hatten zwar regelmäßig großes Interesse an einer Veröffentlichung, oft aber bereits bei Abgabe ihrer Arbeiten mit dem ersten Arbeitsvertrag ausgestattet, nicht mehr die Zeit zu den dafür notwendigen Kürzungen und Überarbeitungen.

Diese ausdrücklich als Forum für Studien- und Diplomarbeiten deklarierte Reihe ermöglicht es, weiterführende studentische Analysen und Berichte unredigiert herauszugeben.

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht



Vorwort

In internationalen Konzernen werden beinahe täglich Standortentscheidungen getroffen. Unterschiedliche Lohn- und Energiekosten, erleichterter Marktzutritt, rechtliche Rahmenbedingungen (Umweltauflagen, Soziale Standards) und auch Gefälle in den Steuer- und Abgabenlasten können der Grund dafür sein, dass Produktionsfaktoren – oder allgemeiner Funktionen – von einem Staat in einen anderen verlagert werden. Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen an ausländische Tochtergesellschaften sind nach § 1 AStG Preise wie zwischen fremden Dritten anzusetzen. Werden ganze Funktionen ins Ausland verlagert, stellt sich die Frage, wie diese Funktionen zu bewerten sind. In Betracht kommt eine Einzelbewertung aller mit der Funktion verlagerten Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile oder eine Paketbewertung, die an die Ertragserwartungen dieser Funktion anknüpft. Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften hat der Gesetzgeber für die Fälle der Funktionsverlagerungen ein kompliziertes Regelungsgefüge modifiziert, das Herr Wöltjen im Rahmen seiner Studienarbeit untersucht hat. Er arbeitet heraus, dass trotz der Anordnung der Gesamtbewertung in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, grundsätzlich die Bewertung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen im Mittelpunkt der Verrechnungspreisermittlung stehe. Der Gesetzgeber versuche jedoch mit Hilfe der Technik der Transferpaketbewertung Informationsasymmetrien auszugleichen, die insbesondere bei der Erfassung immaterieller Wirtschaftsgüter und Vorteile zu einem Vollzugsdefizit führen könnten. Auf der Grundlage dieser Erkenntnis würdigt er sowohl das Ziel der Gesamtbewertung, auch den Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen als auch die neu eingefügten Öffnungsklauseln kritisch, die in drei Fallgruppen ein Absehen von der Gesamtbewertung ermöglichen sollen. Der kritische Überblick, den er damit vermittelt, rechtfertigt die Aufnahme der Arbeit in diese Reihe.

Im Dezember 2010

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht



Daniel Wöltjen

Einzel- und Gesamtbewertung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen bei der Funktionsverlagerung ins Ausland nach § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG



Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	9
Tabellenverzeichnis	10
Abkürzungsverzeichnis	11
A. Einführung	15
I. Einleitung	15
II. Aufbau der Arbeit	16
B. Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung	18
I. Wirkungsweise des § 1 AStG	18
1. Tatbestandsvoraussetzungen	19
2. Rechtsfolgen	22
3. Ermittlung von Fremdvergleichspreisen nach § 1 Abs. 3 AStG	23
a) Tatsächlicher Fremdvergleich	23
b) Hypothetischer Fremdvergleich	26
II. Die Funktion als Gegenstand der Geschäftsbeziehung i. S. d. § 1 Abs. 1 AStG	28
1. Funktion	28
2. Funktionsverlagerung	30
a) Verlagerung	31
b) Chancen und Risiken	32
c) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile	35
3. Transferpaket	38
a) Umfang	38
b) Bezug zur Teilbetriebsveräußerung	40
c) Bezug zum Wirtschaftsgut	42
III. Zwischenergebnis	43
C. Gesamt- und Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen	45
I. Grundsatz der Transferpaketbewertung	45

1.	Bewertung des Transferpaketes auf Basis von Fremdvergleichswerten.....	45
a)	Vergleichbarkeit	46
b)	Anwendung der Standard Methoden bei Routine Funktionen.....	47
2.	Bewertung des Transferpaketes auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs.....	48
a)	Kapitalwertorientierte Bewertung zur Ermittlung des Einigungsbereichs	48
aa)	Überblick	48
bb)	Regelmäßige Bewertung nach IDW Standard S 5.....	49
(1)	Isolierung und Prognose der Bezugsgröße	50
(2)	Kapitalisierungszeitraum	54
(3)	Kapitalisierungszinssatz	55
b)	Auswahl des Verrechnungspreises	57
II.	Öffnungsklausel zur Einzelbewertung	60
1.	Kein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut übertragen.....	60
2.	Äquivalenz zum Transferpaketwert.....	61
3.	Zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut übertragen.....	62
a)	Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge.....	63
b)	Auslegung von § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG	64
III.	Zwischenergebnis	67
D.	Gesamt- und Einzelbewertung im Vergleich zu internationalen Standards	70
I.	§ 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG im Vergleich zu OECD Business Restructuring	70
1.	Grundsatz der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern	71
2.	Paketbewertung bei der Übertragung eines Ongoing Concern.....	72
II.	Würdigung der deutschen Vorschriften zur Gesamt- und Einzelbewertung	73
E.	Fazit.....	75
	Anhang.....	76
	Literaturverzeichnis	77

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Grenzüberschreitende Harmonisierung von Verrechnungspreisvorschriften vermeidet Doppelbesteuerung.....	19
Abbildung 2: Die Ableitung des Wertes der sonstigen Vorteile (derivativer Funktionswert) und die Bestandteile des Transferpaktes.....	40
Abbildung 3: Durch Atomisierung des Funktionsbegriffs wird zur Erreichung des Regelungszweckes die Transferpaketbetrachtung auch unterhalb der Teilbetriebsebene angewendet; die Öffnungsklauseln zur Einzelbewertung werden bei dieser Abbildung nicht berücksichtigt.	43
Abbildung 4: Bei unendlichem Kapitalisierungszeitraum wird die ohnehin vorhandene Sollertragsbesteuerung verschärft.....	55
Abbildung 5: Ermittlung des funktionsadäquaten Beta-Faktors	57
Abbildung 6: Die Direkte Methode zur Gewinnpotenzialermittlung und deren Eingang in den hypothetischen Fremdvergleich.....	59
Abbildung 7: Einzel- und Transferpaketbewertung nach Einführung des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften.....	69
Abbildung 8: Einzel- und Paketbewertung nach OECD Richtlinien, Kapitel IX: Business Restructuring.....	73

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Grundformen der Kapitalwertberechnungsverfahren	49
Tabelle 2: Reingewinndifferenz nach Steuern als Bezugsgröße für kapitalwertorientierte Bewertungsverfahren.....	53

Abkürzungsverzeichnis

Anm.	Anmerkung
AStG	Außensteuergesetz
a. A.	anderer Auffassung
β_U	Beta-Faktor, unverschuldetes Unternehmen
β_V	Beta-Faktor, verschuldetes Unternehmen
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungslegung und Controlling
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BR	Bundesrat
BStBl	Bundessteuerblatt (Zeitschrift)
BT	Bundestag
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ΔRG_0	funktionsspezifische Reingewinndifferenz, heute
ΔRG_t	funktionsspezifische Reingewinndifferenz in Periode t, Detailplanungsphase
DoppB	Doppelbesteuerung
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
d. h.	das heißt

EK	Eigenkapital
EStG	Einkommenssteuergesetz
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FVerl	Funktionsverlagerung
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
FK	Fremdkapital
FR	Finanzrundschau
g	unternehmensspezifische Wachstumsrate
gem.	gemäß
ggfs.	gegebenenfalls
GP_0	Gewinnpotenzial, heute
Hrsg.	Herausgeber
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. d. R.	in der Regel
i. R. d.	im Rahmen des
i. S.	im Sinne
i. S. v.	im Sinne von
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
IWG	immaterielles Wirtschaftsgut
k	Laufvariable
MA	Musterabkommen
m. a. W.	mit anderen Worten

OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Economic Development
PV	present value
o. g.	oben genannte
r	Kapitalisierungszinssatz
r_{EK}	Eigenkapitalrendite
r_f	risikoloser Zins
r_{Fkt}	funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszins
r_M	Marktrisikoprämie
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
Stpfl	Steuerpflichtiger
StuB	Steuern und Bilanzen
t	Laufvariable, Steuerquote (Abb. 5)
TPW	Transferpaketwert
Tz	Textziffer
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UStRef	Unternehmenssteuerreform
UStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
u. a.	unter anderen
u. U.	unter Umständen
vgl.	vergleiche
VP	Verrechnungspreis
VZ	Veranlagungszeitraum

Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
X	Bezugsgröße
X_t	Bezugsgröße, Detailplanungsphase
X_T	Bezugsgröße, Ende Detailplanungsphase
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel

A. Einführung

I. Einleitung

Nicht erst seit der Modifikation des § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG durch Verabschiedung des *Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* durch den Bundestag am 5. 3. 2010 und den Bundesrat am 26. 3. 2010¹ sind Funktionsverlagerungen und deren Besteuerung Gegenstand der Fachdiskussion. Bereits zuvor, seit Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform 2008 und der bald darauf ebenfalls im Jahre 2008 folgenden Funktionsverlagerungsverordnung gab die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte in Form von Funktionsverlagerungen Anlass zur Diskussion und auch Kritik. Das BMF-Schreiben „Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung“ vom Oktober 2010 komplettierte zwischenzeitlich den Vorschriftenkanon zur Funktionsverlagerung auf nationaler Ebene², während die OECD ihre Verrechnungspreisrichtlinien in aktualisierter Fassung samt Standards für Funktionsverlagerungen im Sommer 2010 veröffentlichte³.

Seit der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform 2008 stehen im Fokus der Kritik beispielsweise die mangelnde Konformität der deutschen Regelungen mit international anerkannten Vorschriften, die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, des Weiteren die Preisanpassungsklausel sowie die mit vielschichtigen Problemen behaftete Vergütung der Funktion im Rahmen der Transferpaketbewertung⁴. Die Mängel, die die bisherige Fassung des § 1 Abs. 3 AStG aufweist, seien so gravierend, dass zu befürchten ist, dass sie von Unternehmen zum Anlass genommen werden, unternehmerische Aktivitäten von vornherein im Ausland zu entfalten, um der Anwendung der deutschen Vorschriften zur Funktionsverlagerung zu entgehen⁵.

Im Mittelpunkt vorliegender Arbeit steht die Gesamt- und Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen im Fall einer Funktionsverlagerung. Hinsichtlich der Vorgehensweise bei der Festsetzung vermeintlich fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise verabschiedete sich der Gesetzgeber seit der UStRef 2008 mit der Einbeziehung von Chancen, Risiken und sonstigen Vorteilen in das Transferpaket von der wertorientierten Einzelbewertung lediglich der übertragenen Wirtschaftsgüter. Vielmehr wurde die Möglichkeit geschaffen, bereits Gewinne, die erst durch die Funktionsverlagerung möglicherweise in der Zukunft im Ausland entstehen, der Besteuerung im Inland zuzuführen. Weiter wird grundsätzlich unterstellt, ein Geschäfts- oder Firmenwert sei vorhanden und gehe mit der Funktion über. Insbesondere diese grundsätzlich automatische Einbeziehung des inländischen Geschäfts- oder Firmenwertes in das Transferpaket könnte sich

¹ BR-Drucks. 107/10; zum Gesetzeswortlaut siehe Anhang.

² BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774.

³ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), 1.

⁴ Vgl. WASSERMEYER, FR 2008, 67 f.

⁵ Vgl. Ebenda.

dabei als problematisch herausstellen. Wenn dies international nicht üblich ist, könnte dies verstärkt zur Nichtanerkennung des angesetzten Verrechnungspreises durch die ausländische Finanzverwaltung führen. Des Weiteren ist fraglich, inwieweit die Umsetzung der Bewertungsvorschriften zur Funktionsverlagerung in der Praxis überhaupt möglich ist.

Die Bundesregierung stellt darauf ab, dass mittels des durch das *Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* ergänzten § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2. AStG die Wiederzulassung der Einzelbewertung gewährleistet sei und so ein Beitrag zur Praxistauglichkeit und zur Attraktivität des Standortes Deutschlands geschaffen werde⁶. Auch im Koalitionsvertrag wurde die Absicht zum Ausdruck gebracht, die negativen Auswirkungen der Neuregelung zur Funktionsverlagerung auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland zu beseitigen⁷.

Vor diesem Hintergrund hat die vorliegende Arbeit zum Ziel, zunächst die Vorschriften zur Gesamt- und Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen darzustellen. Dabei ist zu untersuchen, inwieweit die mit dem *Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* eingeführte dritte Öffnungsklausel von der Transferpaketbewertung hin zur Einzelbewertung eine Entschärfung der aus den Bewertungsvorschriften in § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG resultierenden Mängel bewirkt hat. Auf die Untersuchung von Verlagerungen verlustbringender Funktionen wird dabei verzichtet.

II. Aufbau der Arbeit

Der Einleitung folgend sieht Teil B. dieser Arbeit vor, zunächst einen Überblick über die Einbettung der Vorschriften zur Funktionsverlagerung samt deren Bewertung in die Vorschriften des § 1 AStG zu gewähren. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des § 1 AStG werden dargestellt sowie der Fremdvergleichsgrundsatz erläutert. Die grundsätzliche Vorgehensweise zur Ermittlung von Fremdvergleichspreisen wird ebenso vorgestellt. Weiter wird der Begriff der Funktion und die Tatbestandsvoraussetzungen der Funktionsverlagerung beschrieben. Die bewertungsrelevanten Tatbestandsvoraussetzungen stehen dabei im Vordergrund, d. h. es wird herausgearbeitet, welche Vermögenswerte auf welcher betrieblichen Aggregationsebene von den Vorschriften der Funktionsverlagerung erfasst werden. Dazu ist es erforderlich das Transferpaket seinem Umfang nach zu erläutern sowie dessen Bezug zur Teilbetriebsveräußerung und zum Wirtschaftsgut herzustellen.

Teil C. beschäftigt sich intensiv mit Bewertungsfragen im Rahmen der Funktionsverlagerung. Dem Gesetzestext des § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG folgend wird zunächst die Bewertung des Transferpakets anhand von zumindest

⁶ Vgl. BT-Drucks. 17/939, 10.

⁷ CDU/CSU/FDP, Koalitionsvertrag zur XVII. Legislaturperiode, 11

eingeschränkten Fremdvergleichspreisen behandelt. Stehen keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte zur Verfügung muss auf die Bewertung auf dem Wege des hypothetischen Fremdvergleichs zurückgegriffen werden. Die Ermittlung des fiktiven Einigungsbereichs auf Basis jeweils kapitalwertorientierter Bewertungen des Transferpakets bildet den Kern des hypothetischen Fremdvergleichs und einen weiteren Schwerpunkt der Ausführungen in Teil C. Die Beschreibung der Auswahl eines Verrechnungspreises im Einigungsbereich rundet die Ausführungen zur Gesamtbewertung ab. Die Komplexität der Vorgehensweise und weitere wesentliche Probleme der Gesamtbewertung werden dabei aufgezeigt.

Weiter werden die beiden bisher vorhandenen Öffnungsklauseln hin zur Einzelbewertung vorgestellt, bevor detailliert die neu hinzugekommene Ausnahmeregelung behandelt wird. Die bis dorthin sukzessiv aufgedeckten Problembereiche der Bewertung der Funktionsverlagerung bzw. des Transferpakets bilden die Grundlage für die anschließende Auslegung der Neuregelung in § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG. Dabei wird auf die Einbeziehung des Geschäfts- oder Firmenwertes und das Regel-Ausnahme Verhältnis zwischen Einzel- und Paketbewertung besonders eingegangen. So soll ein umfassendes Bild von den aktuellen nationalen Vorschriften zur Gesamt- und Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen i. R. d. Funktionsverlagerung vermittelt werden.

Dem werden die internationalen Standards zur Gesamt- und Einzelbewertung aus den aktualisierten OECD Richtlinien in Teil D. gegenübergestellt und knapp erläutert. Aufbauend auf den Zwischenergebnissen der Abschnitte B. und C. folgt in diesem Teil der Arbeit eine kurze Würdigung der nationalen Vorschriften zur Einzel- und Gesamtbewertung vor dem Hintergrund internationaler Standards.

Die Arbeit endet in Teil D. mit einem Fazit, welches die rasche Abfolge von Gesetzesnovellierung und Änderung als typische Erscheinung des Steuerrechts beschreibt und auf mögliche zukünftige Szenarien hinweist.

B. Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung

Der Themenkomplex der Funktionsverlagerung ist im deutschen Steuerrecht in § 1 AStG eingebettet. Die weitergehende Beschäftigung mit der Funktionsverlagerung und deren Bewertung muss daher im Kontext zu den umfassenden Vorschriften des § 1 AStG erfolgen. Folgender Abschnitt der Arbeit hat deshalb zum Ziel, die Wirkungsweise des § 1 AStG zu analysieren, um die später untersuchte Bewertung der Funktionsverlagerung in die Gesamtheit der von § 1 AStG erfassten Sachverhalte und Rechtsfolgen einordnen zu können. Dieses Fundament wird gelegt, indem die Begriffe der Funktionsverlagerung und des Transferpakets erarbeitet werden. Dabei werden die sich überschneidenden Tatbestandsvoraussetzungen zwischen Funktion, Funktionsverlagerung, Transferpaket und Wirtschaftsgut betrachtet. Am Ende des folgenden Abschnittes wird die Frage stehen, wie der Verrechnungspreis für Chancen, Risiken und Vorteile konkret ermittelt wird.

I. Wirkungsweise des § 1 AStG

Bereits 1972 wurde das Außensteuergesetz eingeführt⁸. Ziel dieses Gesetzes ist es, das Abfließen inländischen Steuersubstrates in das Ausland zu verhindern⁹. Um dies dennoch zu bewerkstelligen, haben sich in der Praxis vielfältige Strategien herausgebildet unter deren Zuhilfenahme beispielsweise grenzüberschreitend verbundene Unternehmen Gewinnverlagerungen ins Ausland vornehmen. Insbesondere dieser Gruppe von Steuerpflichtigen versucht der Gesetzgeber in § 1 AStG zu begegnen, indem er ergänzend zu den Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung des § 8 Abs. 3 KStG sowie zur verdeckten Einlage mit dem AStG eine dritte Korrekturvorschrift erlässt, die die Berichtigung von Einkünften des Steuerpflichtigen gegebenenfalls nach sich zieht¹⁰. Dabei befasst sich § 1 AStG mit dem Bereich der Verrechnungspreise, der Preise, die verbundene Unternehmen miteinander für konzerninterne Lieferungen und Leistungen vereinbaren. Mangels vorhandener Interessengegensätze zwischen den am Leistungsaustausch beteiligten verbundenen Unternehmen unterstellt der Gesetzgeber, dass diese Preise nicht zwingend den marktüblichen Vereinbarungen entsprechen, sondern als Instrumentarium zur Gewinnverlagerung ins Ausland herangezogen werden könnten. Daher zieht § 1 AStG die Berichtigung von Einkünften nach sich, sollten die vom Steuerpflichtigen zur Gewinnermittlung herangezogenen Verrechnungspreise der Überprüfung auf Angemessenheit und Marktüblichkeit nicht standhalten

⁸ Gesetz über die Besteuerung von Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz), BGBl I 1972, 1713.

⁹ Vgl. BR-Drucks. 220/07, 59.

¹⁰ ausführlich zum Verhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung und zur verdeckten Einlage vgl. KAMINSKI, in: S/K/K, AStG, § 1, Anm. 23 ff; 26 ff.

1. Tatbestandsvoraussetzungen

Die Anwendung der Vorschriften des § 1 AStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person unterhält. Seine Einkünfte müssen dabei dadurch gemindert werden, dass der Geschäftsbeziehung solche Bedingungen, insbesondere bei verbundenen Kapitalgesellschaften Verrechnungspreise¹¹, zugrunde gelegt wurden, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen nicht vereinbart hätten, § 1 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 AStG. Diesen Fremdvergleichsgrundsatz oder auch das *dealing at arm's length*-Prinzip, das in Art 9 OECD-MA zur Einkünfteabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen herangezogen wird, implementiert der deutsche Gesetzgeber an dieser Stelle im deutschen Steuerrecht, um das ihm von Art 9 OECD-MA zugewiesene Besteuerungsrecht innerstaatlich durchsetzen zu können¹². Entscheidend für die Vermeidung von Doppelbesteuerung ist die Akzeptanz und die einheitliche Umsetzung des *dealing at arm's length*-Prinzips in den beteiligten Staaten. Im Idealfall führt dies zur Anerkennung der angesetzten Verrechnungspreise in beiden betroffenen Staaten. Allerdings wirken bestehende Unterschiede hinsichtlich der Umsetzung in der Besteuerungspraxis insofern nach, als dass daraus resultierende Doppelbesteuerung bei international verbundenen Unternehmen nur selten zu vermeiden ist¹³.

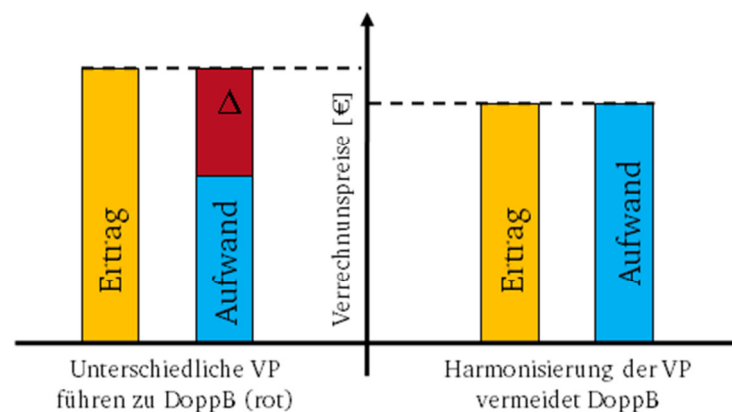


Abbildung 1: Grenzüberschreitende Harmonisierung von Verrechnungspreisvorschriften vermeidet Doppelbesteuerung¹⁴

Die Vorschriften des § 1 AStG beziehen sich auf die Einkünfte „eines Steuerpflichtigen“, gelten also unabhängig davon, ob dieser beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist¹⁵. Zu beachten ist, dass keine Personengesellschaften wohl aber Mitunternehmer und, unproblematisch, Kapitalgesellschaften unter den

¹¹ Vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht (2011) Anm. 18.104.

¹² Vgl. HOFACKER, in: HAASE, AStG, § 1 Anm. 37; HAAS, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 715, 730.

¹³ Vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht (2011), Anm. 18.106.

¹⁴ Eigene Darstellung.

¹⁵ Vgl. WASSERMEYER, in: F/W/B, Außensteuerrecht, AStG, § 1, Anm. 218, 826.

Begriff des Steuerpflichtigen fallen¹⁶. Die Tatsache, ob die Geschäftsbeziehung sich auf DBA oder nicht DBA Staaten erstreckt oder wie hoch die steuerliche Belastung im Ausland ist, bleibt ohne Belang¹⁷. Bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, die sich auf das Inland beschränken, kommt § 1 AStG nicht zur Anwendung¹⁸. Die Notwendigkeit der Geschäftsbeziehung zum Ausland wirft Fragen hinsichtlich der Vereinbarkeit mit EU-Recht auf. Insbesondere könnte die Ungleichbehandlung von Auslandssachverhalten einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und die Freiheit des Kapitalverkehrs darstellen¹⁹.

Die Vorschriften über die Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 AStG kommen allerdings nur zur Anwendung, wenn die Funktionsverlagerung im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen erfolgt. Was unter einer Geschäftsbeziehung zu verstehen ist, regelt § 1 Abs. 5 AStG. Demnach fällt hierunter jede schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und der Stpfl dabei Einkünfte i. S. d. §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG erzielt. Gegenstand der Geschäftsbeziehung i. S. d. § 1 AStG, für die ggfs. Verrechnungspreise anzusetzen sind, können somit sowohl einzelne materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter als auch Sachgesamtheiten sein²⁰. Somit können auch Funktionen samt zugehörigen Chancen und Risiken, Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen hierunter fallen. In welchen Fällen eine Funktion lediglich als aufgegeben, außerhalb oder innerhalb einer Geschäftsbeziehung übertragen gilt, ist im Einzelfall zu prüfen²¹.

Das Fehlen konkurrierender Interessen bei nahestehenden Personen eröffnet aus Sicht des Gesetzgebers Spielraum für den Stpfl, die Bedingungen der Geschäftsbeziehung zu seinen Gunsten anzupassen. Fraglich ist deshalb, was unter einer nahestehenden Person zu verstehen ist. Eine abschließende Definition²², ob die neben dem Steuerpflichtigen an der Geschäftsbeziehung beteiligte Person eine nahestehende Person i. S. d. § 1 Abs. 1 AStG ist, liefert § 1 Abs. 2 AStG. Festzuhalten ist dabei zunächst, dass der Begriff der Person keine weitere Einschränkung erfährt. Dies erscheint insofern relevant, als dass sowohl natürliche wie juristische Personen als Partner des Stpfl innerhalb der Geschäftsbeziehung fungieren können bzw. neben Kapitalgesellschaften auch Personengesellschaften in Betracht kommen²³. Merkmale für das Nahestehen sieht der Gesetzgeber in einer wesentlichen Beteiligung, der Möglichkeit, unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss entfalten zu können und in übereinstimmenden Interessen bei der Einkünfteerzielung, § 1 Abs. 2 Nr. 1-3 AStG. Hinsichtlich der wesentlichen Beteiligung i. S. d. § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG kommen als

¹⁶ Vgl. WASSERMEYER, in: F/W/B, Außensteuerrecht, AStG, § 1, Anm. 218, 826.

¹⁷ Vgl. TAPPEN, SteuK 2010, 267, 267.

¹⁸ Vgl. KAMINSKI, in: S/K/K, AStG, § 1, Anm. 23.

¹⁹ Vgl. VÖGELE/FÜGEMANN, in: VÖGELE, Verrechnungspreise (2011), Anm. E 16.

²⁰ Vgl. TAPPEN, SteuK 2010, 4565, 465.

²¹ Vgl. WASSERMEYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. V16.

²² Vgl. BFH Urteil v. 19.1.1994 I R 93/93, BStBl II 1994, S. 725.

²³ Vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht (2010), Anm. 18.112.

Beteiligungsobjekte sowohl Körperschaften als auch Personengesellschaften in Betracht. Da regelmäßig ein Auslandsbezug besteht, ist die der ausländischen Rechtsform entsprechende inländische Rechtsform anhand eines Rechtstypenvergleichs²⁴ zu ermitteln²⁵. Die Grenze, ab der die Beteiligung als wesentlich gilt, liegt bei 25%, § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Die wesentliche Beteiligung kann dabei sowohl unmittelbar als auch mittelbar durch andere Kapital- oder Personengesellschaften realisiert werden²⁶. Unabhängig von den Beteiligungsverhältnissen kann beherrschender Einfluss durch strukturelle Gegebenheiten, wie beispielsweise Abhängigkeitsverhältnissen, die sich in entsprechenden Stimmrechten niederschlagen, bedingt sein²⁷. Ob der beherrschende Einfluss mittelbar oder unmittelbar ausgeübt wird, bleibt ohne Belang. Die Konstrukte der wesentlichen Beteiligung oder des beherrschenden Einflusses können auf mehreren Ebenen das Nahestehen bedingen. Es kann sowohl der Stpfl an der Person wesentlich beteiligt sein oder auf diese beherrschenden Einfluss ausüben als auch umgekehrt. Die Fiktion, dass eine führende Hand die Bedingungen von Geschäftsbeziehung z. B. zwischen Schwestergesellschaften²⁸ gestalten könnte, wird in § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG aufgegriffen. Demnach verursacht die wesentliche Beteiligung oder der beherrschende Einfluss einer dritten Person am bzw. gegenüber dem Stpfl und gleichermaßen an bzw. gegenüber der Person das Nahestehen zwischen Stpfl und der Person. Der als Sammelvorschrift fungierende § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG ist in der Praxis von nachrangiger Bedeutung²⁹. Er soll hier nicht weiter erläutert werden.

Kern der Regelungen des § 1 AStG stellt der in § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG kodifizierte Fremdvergleich dar. Die steuerliche Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen ist in ihrer Höhe zu korrigieren, wenn zu deren Ermittlung solche Bedingungen herangezogen wurden, die unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen nicht angesetzt hätten. Das Verhalten der unabhängigen Dritten muss dem der Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters entsprechen, um marktkonforme Bedingungen zu erreichen³⁰. Als besondere Bedingung hebt der Gesetzgeber Verrechnungspreise hervor, die als Entgelt für den Gegenstand der zwischen den nahestehenden Personen unterhaltenen Geschäftsbeziehung vereinbart werden. Deren unangemessene Gestaltung schlägt sich somit regelmäßig in einem zu hohen oder niedrigen Verrechnungspreis nieder³¹. Dieser Fremdvergleich entspricht weitestgehend der Einkünftekorrekturklausel des Art. 9 OECD-MA³².

²⁴ Vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 517ff.

²⁵ Vgl. WASSERMEYER, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. 833.

²⁶ Vgl. WASSERMEYER, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. 836.

²⁷ Vgl. VÖGELE/RAAB, in: VÖGELE, Verrechnungspreise (2011), Anm. A 212 ff.

²⁸ Vgl. WASSERMEYER, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. 827.

²⁹ Vgl. Ebenda.

³⁰ Vgl. HOFACKER, in: HAASE, Außensteuerrecht (2009), AStG, § 1, Anm. 136.

³¹ Vgl. WASSERMEYER, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. 4.

³² Vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht (2011), Anm. 18.125.

Mit der Übernahme des Fremdvergleichsgrundsatzes in die nationalen Vorschriften orientiert sich der deutsche Gesetzgeber an international anerkannten Grundsätzen zur Verrechnungspreisfindung³³, die durch die OECD dem Stpfl und den Finanzverwaltungen zur einheitlichen Anwendung zur Verfügung gestellt werden³⁴. Die Anwendung des im internationalen Kontext als *dealing at arms's length*-Prinzip bezeichneten Fremdvergleichsgrundsatzes³⁵ ist insofern von großer Wichtigkeit, als dass die vom Stpfl angesetzten Verrechnungspreise sowohl von der inländischen als auch von ausländischen Finanzverwaltungen anerkannt werden müssen. Führt die Nicht-Anerkennung bzw. das Ansetzen eines abweichenden Verrechnungspreises durch eine Finanzverwaltung nicht zu einer entsprechenden Anpassung des Verrechnungspreises in der Sphäre der anderen Finanzverwaltung, hat dies zunächst Doppelbesteuerung zur Folge. Um das Risiko der Doppelbesteuerung zu minimieren, ist also die einheitliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Festsetzung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen angezeigt³⁶.

§ 1 AStG setzt voraus, dass die Einkünfte des Stpfl gemindert werden. Einkünfte in diesem Sinne können alle Einkünfte des § 2 Abs. 1 EStG sein, wobei im Kontext verbundener Unternehmen insbesondere die Gewinneinkunftsarten i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG i. V. m. den §§ 4 ff. EStG in Betracht zu ziehen sind. Unter Einkünften in diesem Sinne ist demnach der Unterschiedsbetrag aus dem Betriebsvermögensvergleich i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu verstehen. Eine Minderung von Einkünften liegt folglich vor, wenn der Stpfl einen Unterschiedsbetrag ermittelt, der niedriger ausfällt als der Unterschiedsbetrag, der sich auf Basis fremdüblicher Vereinbarungen ergeben hätte³⁷. Die Erforderlichkeit der Minderung der Einkünfte lässt den Rückschluss auf eine fiskalisch einseitige Vorschrift zu, d. h. eine Korrektur findet ggfs. nur zu Lasten, nie zu Gunsten des Stpfl statt³⁸. Dabei dient der in § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG formulierte Fremdvergleichsgrundsatz gleichermaßen als Prüf- wie Korrekturmaßstab.

2. Rechtsfolgen

Bei § 1 AStG handelt es sich um eine Korrekturvorschrift. Die Rechtsfolge des § 1 AStG besteht darin, dass dem bei der Bestimmung der Höhe der Einkünfte zu ermittelndem Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ggfs. ein Korrekturbetrag hinzugerechnet wird³⁹. Als Korrekturmaßstab dient ein Sollgewinn, der auf Basis von fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen ermittelt wird⁴⁰. Stehen solche Verrechnungspreise nicht zur Verfügung, ist eine Schätzung gem. § 1 Abs. 4 AStG vorzunehmen⁴¹. Die

³³ Vgl. HOFACKER, in: HAASE, Außensteuerrecht (2009), AStG, § 1, Anm. 134.

³⁴ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (1995), Tz. 1.1.

³⁵ Vgl. BAUMHOFF, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. 256.

³⁶ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 12.

³⁷ Vgl. WASSERMEYER, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. 252.

³⁸ Vgl. KAMINSKI, in: S/K/K, AStG, § 1 Anm. 114.

³⁹ Vgl. WASSERMEYER, in: F/W/B, Außensteuergesetz, AStG, § 1, Anm. 807 ff.

⁴⁰ Vgl. Ebenda.

⁴¹ Vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht (2010), Anm. 18.122.

Korrektur der Höhe des Unterschiedsbetrages wird außerhalb der Bilanz vollzogen⁴². Dem diesem Umstand innewohnenden erheblichen Liquiditätsrisiko seitens des Stpfl wird in § 90 Abs. 3 AO Rechnung getragen. Dort sind Vorschriften verankert, die den Stpfl zur Aufzeichnung der wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden verpflichten, § 90 Abs. 3 AO. Auf diese Weise wird der Stpfl in die Lage versetzt, sich gegen nachträgliche Anpassungen des betreffenden Verrechnungspreises durch die Finanzverwaltung zu schützen. Gleichzeitig bedient sich die Finanzverwaltung der Dokumentationsvorschriften, um das gegenüber dem Stpfl bestehende Informationsdefizit abzubauen⁴³.

Entscheidend für die Einkünftekorrektur i. S. d. § 1 AStG ist demnach, ob der für den Gegenstand der zwischen den Nahestehenden unterhaltenen Geschäftsbeziehung zu entrichtende Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

3. Ermittlung von Fremdvergleichspreisen nach § 1 Abs. 3 AStG

Aufgrund der doppelten Rolle der Fremdvergleichspreise sowohl als Akzeptanz- wie Korrekturmaßstab im Rahmen der Einkünftekorrektur kommt diesen eine besonders wichtige Rolle zu. Fraglich ist daher, auf welche Weise die Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise erfolgen kann. Verschiedene Methoden, die sog. Verrechnungspreismethoden⁴⁴, kommen hierbei zur Anwendung. Sie zeigen auf, ob die in den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Zwar eignen sich die Verrechnungspreismethoden für den Stpfl und die Finanzverwaltung gleichermaßen als Werkzeug mit dem theoretisch ein Fremdvergleichspreis ermittelt werden kann und somit dieser der Prüfung auf Fremdvergleichskonformität standhält, dennoch weist die OECD darauf hin, multinationalen Unternehmen stehe es im Rahmen ihrer unternehmerischen Dispositionsfreiheit weiterhin frei, andere als die bekannten Verrechnungspreismethoden anzuwenden, solange die daraus resultierenden Preise dem Fremdvergleich genügen⁴⁵.

a) Tatsächlicher Fremdvergleich

Seit der Unternehmenssteuerreform 2008 sind in § 1 Abs. 3 AStG drei Stufen innerhalb derer besondere, standardisierte Verrechnungspreismethoden ausgewählt werden können, zu unterscheiden⁴⁶. Dabei kommt es sowohl bei der Einordnung des vorliegenden Sachverhaltes in die jeweilige Stufe als auch bei der Auswahl der geeigneten Methode für den konkreten Fall auf die Art, den Umfang und die Qualität der verfügbaren

⁴² Vgl. WASSERMEYER, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. 809.

⁴³ Siehe unten Kap. II. 2., 3.

⁴⁴ Vgl. HOFACKER, in HAASE, Außensteuerrecht (2009), AStG, § 1, Anm. 185.

⁴⁵ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (1995), Tz. 1.68.

⁴⁶ Vgl. KAMINSKI, in: S/K/K, AStG, § 1, Anm. 379 ff.

Fremdvergleichsdaten an, konkreter auf die Vergleichbarkeit der der Geschäftsbedingung zu Grunde liegenden Umstände. Diese hängen wiederum von den durch die beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgütern und übernommenen Risiken ab⁴⁷.

Die Stufen eins und zwei sind dem tatsächlichen Fremdvergleich zuzuordnen. Dem Gesetz nach wird die erste Stufe von der Verrechnungspreisfindung auf Basis uneingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte gebildet. Voraussetzung hierfür ist, dass diese uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte zur Verfügung stehen, nachdem Anpassungen im Hinblick auf ausgeübte Funktionen, eingesetzte Wirtschaftsgüter und übernommene Chancen und Risiken sachgerecht oder auch „sachlich erklärbar“⁴⁸ vorgenommen wurden, so dass eine Entsprechung zu den Umständen der konkreten Geschäftsbeziehung herbeigeführt wird. Auf die OECD⁴⁹ verweisend orientiert sich die Finanzverwaltung⁵⁰ zur Feststellung der Vergleichbarkeit ebenfalls an qualitativen Merkmalen, wonach uneingeschränkte Vergleichbarkeit vorläge, wenn

- die Geschäftsbedingungen identisch sind oder
- Unterschiede bei den Geschäftsbedingungen keine wesentlichen Auswirkungen auf die Preisgestaltung haben oder
- Unterschiede in den Geschäftsbedingungen durch hinreichend genaue Anpassungen beseitigt worden sind.

Liegen uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten vor, so sind vorrangig die Standardmethoden des § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG anzuwenden. Unter Verweis auf die Literatur⁵¹ sollen diese Standardmethoden im Folgenden lediglich eine oberflächliche Beschreibung erfahren.

- Preisvergleichsmethode

Bei der Preisvergleichsmethode wird der zu untersuchende Verrechnungspreis mit dem Preis verglichen⁵², den unabhängige Dritte am Markt⁵³, also abgesehen von der Konzernzugehörigkeit, für ein ansonsten gleiches Geschäft vereinbart haben oder hätten⁵⁴.

- Wiederverkaufspreismethode

Der Wiederverkaufspreismethode liegt derjenige Preis zugrunde, der gegenüber einem fremden Dritten

⁴⁷ Ausführlich zur Funktionsanalyse vgl. HOFACKER, in: HAASE, Außensteuerrecht (2009), AStG, § 1, Anm. 189; FROTSCHER, Internationales Steuerrecht (2009), Anm. 592 ff.

⁴⁸ Vgl. WASSERMAYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. V 30.

⁴⁹ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (1995), Tz. 1.15 ff.

⁵⁰ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Verfahren, BStBl I 2005, 570, Tz. 3.12.17.

⁵¹ Vgl. FROTSCHER, Internationales Steuerrecht (2009), Anm. 576 ff; HOFACKER, in: HAASE, AStG, § 1, Anm. 211 ff; OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (1995), Tz. 2.6 ff.

⁵² Vgl. HOFACKER in HAASE, AStG, § 1, Rn. 212.

⁵³ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, BStBl I, 1983, S. 218, Tz. 2.2.2.

⁵⁴ Vgl. FROTSCHER, Internationales Steuerrecht (2009), Anm. 577.

für die Weiterveräußerung des Gegenstandes der Geschäftsbeziehung zwischen den Nahestehenden erzielt wird⁵⁵. Zum Erhalt eines zwischen Nahestehenden fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises ist von dem Wiederverkaufspreis die anteilige Gewinnmarge des konzernangehörigen Vertragspartners des fremden Dritten an der Gesamtkonzernmarge zu subtrahieren⁵⁶.

- **Kostenaufschlagsmethode**

Als Ausgangspunkt dienen die dem Hersteller bzw. leistenden verbundenen Unternehmen entstehenden Kosten⁵⁷. Diesen ist ein den wahrgenommenen Funktionen und Marktbedingungen entsprechender Kostenaufschlag hinzuzuaddieren um einen fremdvergleichskonformen Verrechnungspreis zu erhalten⁵⁸.

Ist es nicht möglich, die genannten Standardmethoden zur Ermittlung von Fremdvergleichspreisen heranzuziehen, können nachrangig die gewinnorientierten Methoden angewendet werden⁵⁹. Diese gehen nicht vom Preis und sonstigen Bedingungen aus, sondern orientieren sich an dem aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen generierten Gewinn. Zu diesen Methoden zählen die Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split Method) und die Transaktionsbezogene Nettomargen Methode (Transactional Net Margin Method – TNMM)⁶⁰.

Im Rahmen des tatsächlichen Fremdvergleichs erfolgt der Übergang zur zweiten Stufe der Verrechnungspreisfindung. Liegen an Stelle uneingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte lediglich solche von eingeschränkter Vergleichbarkeit vor, sind diese einer geeigneten Verrechnungspreismethode zugrunde zu legen, § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG. Als geeignet werden in diesem Kontext jedenfalls oben beschriebene Standardmethoden angesehen⁶¹, es kommen aber auch die gewinnorientierten Methoden in Betracht⁶². Bemerkenswert ist, dass eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte sachgerechten Anpassungen unterzogen werden müssen, § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG. Dabei ist der Fremdvergleichspreis selbst durch Anpassungsrechnungen der Höhe nach zu korrigieren, so dass die Eingeschränktheit der Vergleichbarkeit der Fremdvergleichswerte aufgehoben wird⁶³.

⁵⁵ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, BStBl I, 1983, S. 218, Tz. 2.2.3.

⁵⁶ Vgl. HOFACKER in HAASE, AStG, § 1, Anm. 217.

⁵⁷ Vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht (2010), Anm. 18.135.

⁵⁸ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (1995), Tz 2.32.

⁵⁹ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Verfahren, BStBl I 2005, 570, Tz. 3.4.10.2.

⁶⁰ Vgl. FROTSCHER, Internationales Steuerrecht (2009), Anm. 585 ff; OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (1995), Tz. 3.1 ff.

⁶¹ Vgl. BFH Urteil v. 17.10.2001 I R 103/00, BStBl II 2004, 171.

⁶² Vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht (2011), Anm. 18.129.

⁶³ Vgl. WASSERMEYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, Außensteuerrecht, AStG, § 1, Anm. V 43; BMF, Verwaltungsgrundsätze Verfahren, BStBl I 2005, 570, Tz. 3.4.12.7.

Die im Wege des tatsächlichen Fremdvergleichs ermittelten Fremdvergleichspreise bilden i.d.R. eine Bandbreite voneinander differierender Einzelwerte⁶⁴. Im Falle uneingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte ist derjenige Vergleichspreis innerhalb der Bandbreite anzusetzen, der für den Stpfl am günstigsten ist⁶⁵. Gleiches gilt für den Fall, dass eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte der Fremdvergleichspreisermittlung zugrunde liegen, nachdem die Bandbreiten den Verwaltungsgrundsätzen entsprechend eingeengt worden ist, § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG, um Ausreißer vom Eingang in die Vergleichspreisfindung auszuschließen⁶⁶. Liegt der vom Stpfl angesetzte Wert außerhalb der Bandbreite bzw. der eingeengten Bandbreite, erfolgt eine Korrektur durch Ansatz des Medianes der Werte, die die (eingeengte) Bandbreite bilden, § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG. Hinsichtlich des tatsächlichen Fremdvergleichs ist im Ergebnis von einer nahezu vollständigen Übereinstimmung zwischen nationalen Vorschriften des AStG und den OECD Leitlinien auszugehen⁶⁷.

b) Hypothetischer Fremdvergleich

Die dritte Stufe der Verrechnungspreisfindung, der hypothetische Fremdvergleich, ist durchzuführen, wenn weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte zur Verfügung stehen, ein tatsächlicher Fremdvergleich demnach nicht möglich ist, § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG. Es findet dabei eine Simulation des Preisbildungsprozesses statt⁶⁸. Dabei unterstellt der Gesetzgeber, „dass die unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen (...)“, § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG. Diese Transparenzklausel ist größter Kritik ausgesetzt⁶⁹. FRISCHMUTH führt aus, die Ebene, auf der Informationstransparenz herrsche, sei die übergeordnete Konzernebene. Das Fehlen einer solchen Ebene zeichne aber die Verhandlungssituation nicht verbundener Unternehmen aus. Die Transparenzfiktion unterstelle somit einen nicht fremdvergleichskonformen Informationsstand⁷⁰. Die Simulation des Preisbildungsprozesses wird vollzogen, indem ein Einigungsbereich fingiert wird, der vom Höchstpreis des Leistungsempfängers und vom Mindestpreis des Leistenden begrenzt wird, § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG. Die vorgenannten Preise bestimmen sich nach einer Funktionsanalyse und innerbetrieblichen Planrechnung des Stpfl, die die Gewinnerwartungen bzw. das Gewinnpotenzial des zu bewertenden Gegenstandes zum Ergebnis haben. Die Gewinnpotenziale begrenzen den Einigungsbereich, das heißt, dass die von den Nahestehenden jeweils prognostizierten Gewinnerwartungen dergestalt Berücksichtigung finden, dass der Leistende für den ihm entgangenen Gewinn gerade noch entschädigt wird (Mindestpreis) und der Leistungsempfänger mit dem ihm zuwachsenden Ertragspotential abzüglich des dafür geleisteten Entgeltes gerade noch Gewinn erzielen kann (Höchstpreis).

⁶⁴ Vgl. FROTSCHER, Internationales Steuerrecht (2009), Anm. 574.

⁶⁵ Vgl. BFH Urteil v. 6.4.2005 I R 22/04, BStBl II 2007 658.

⁶⁶ Ausführlich vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Verfahren, BStBl I 2005, S 570 Tz. 3.4.12.5.

⁶⁷ Vgl. FÖRSTER, DStR 2010, 20, 22.

⁶⁸ Vgl. WASSERMAYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B AStG, § 1, Anm. V 55; HOFACKER in HAASE, Außensteuerrecht (2009), AStG, § 1, Anm. 204.

⁶⁹ Vgl. WASSERMAYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. V 8 ff; FRISCHMUTH, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 647, 656; FRISCHMUTH, IStR 2007, 485, 486; Zusammenhang mit Funktionsverlagerung siehe unten Kap. C. I. 2.

⁷⁰ FRISCHMUTH, IStR 2007, 485, 486.

Dieser Ansatz entspricht im Kern kapitalwertorientierten Betrachtungen aus Sicht des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Dabei unterstellt der Gesetzgeber, dass der Höchstpreis des Leistungsempfängers stets größer ist als der Mindestpreis des Leistenden, andernfalls käme unter üblichen Marktbedingungen kein Geschäft zu Stande, so SCHAUMBURG⁷¹. Dies erscheint unproblematisch, da die fiktive, die Nahestehenden führende Hand aus rationalen, betriebswirtschaftlichen Gründen handelt, sobald sie die betreffende Transaktion veranlasst. Es ist daher anzunehmen, dass dieses Handeln dadurch verursacht wird, dass beim Leistungsempfänger der Gegenstand der Geschäftsbeziehung einer effektiveren Nutzung als beim Leistenden zugeführt werden kann. Kommt ein Einigungsbereich zu Stande, ist derjenige Verrechnungspreis zu wählen, der innerhalb des Einigungsbereichs am wahrscheinlichsten dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, § 1 Abs. 3 Satz 7 Hs. 1 AStG. Aufgrund des hypothetischen Charakters der Einigungsbereichsermittlung erscheint es aber gerade nicht möglich, Wahrscheinlichkeiten auf einzelne Preise innerhalb des Einigungsbereichs zu verteilen. Es ist allenfalls möglich, sie zu erdenken⁷². Daher ist regelmäßig der Mittelwert zugrunde zu legen, § 1 Abs. 3 Satz 7 Hs. 2 AStG. Hinsichtlich der internationalen Akzeptanz ist der hypothetische Fremdvergleich kritisch zu beurteilen. Dies betrifft insbesondere die Transparenzklausel und in enger Beziehung dazu die Mittelwertvermutung⁷³. Des Weiteren führt WASSERMEYER an, die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters sei international unbekannt und könne deshalb Verständigungsverfahren auslösen⁷⁴.

Die Funktionsverlagerung ist nach dem AStG grundsätzlich wie eine Teilgeschäftsveräußerung zu behandeln⁷⁵, d. h. es existiert ein Gegenstand der Geschäftsbeziehung zwischen den Nahestehenden, der bepreist werden muss. Daher ist auch für die Funktionsverlagerung das Stufensystem der Verrechnungspreisfindung anzuwenden⁷⁶. Es sei bereits darauf hingewiesen, dass die unter gewissen Voraussetzungen zu erfolgende Einzelbewertung der Bestandteile des Transferpakets ebenfalls unter Rückgriff auf o.g. Stufensystem erfolgt⁷⁷.

Fraglich erscheint daher, was unter Funktionsverlagerung und in diesem Zusammenhang dem Transferpaket im Rahmen der Geschäftsbeziehung zwischen Nahestehenden zu verstehen ist. Dies ist zu klären, bevor im Detail untersucht werden kann, wie für ein solches Geschäft ein konkreter Verrechnungspreis ermittelt werden kann.

⁷¹ Vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht (2011), Anm. 18.131.

⁷² Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1951.

⁷³ Siehe unten Kapitel C. I. 2. b).

⁷⁴ Vgl. WASSERMEYER, DB 2007, 535, 536; a. A. SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 437.

⁷⁵ Vgl. WELLING/TIEMANN, FR 2008, 68, 68; WULF, DB 2007, 2280, 2283.

⁷⁶ Ebenso BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2010, S. 1309, 1311; siehe unten Kapitel C. I.

⁷⁷ Siehe unten Kapitel C. II.

II. Die Funktion als Gegenstand der Geschäftsbeziehung i. S. d. § 1 Abs. 1 AStG

Es sollen vorwiegend die bewertungsrelevanten Tatbestandsvoraussetzungen der Funktionsverlagerung untersucht werden, insbesondere, ob die Übertragung der Funktion selbst, wie es der Begriff Funktionsverlagerung suggeriert, als Gegenstand der Geschäftsbeziehung zwischen Nahestehenden Anknüpfungspunkt für die Besteuerung sein kann. Die Verlagerung der Funktion selbst könnte als rein organisatorischer Akt folgenlos im steuerlichen Sinne bleiben. Erst die mit der Funktion übergehenden Chancen, Risiken, Wirtschaftsgüter und Vorteile, für die ein Dritter bereit wäre, ein Entgelt entrichten, würden Fragen zur Besteuerung aufwerfen⁷⁸. Dies ist zu klären. Damit gehen Fragen zur Bewertung einher. Fraglich ist, woran die Höhe des für die Funktion zu entrichtenden Entgelts zu bemessen ist. In Betracht kommen ebendiese Chancen, Risiken, Wirtschaftsgüter und Vorteile. Diese vier Komponenten erfahren eine genauere Betrachtung. Das Transferpaket als Hilfsmittel, Chancen, Risiken, Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile bei der Ermittlung eines Verrechnungspreises zu erfassen, wird im weiteren Verlauf erläutert werden.

1. Funktion

Der Tatbestand der Funktionsverlagerung ist erfüllt, wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert wird, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG. Das Vorliegen einer Funktionsverlagerung verlangt dem Wortsinn nach, dass ein Etwas, die Funktion, verlagert wird⁷⁹. Es ist gem. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG vorgesehen, einer Funktion Wirtschaftsgüter, Chancen und Risiken und sonstige Vorteile zuzuordnen. Vorgenannte Aspekte setzen Kenntnis darüber voraus, was unter einer Funktion zu verstehen ist.

Das BMF definiert die Funktion als Geschäftstätigkeit, „die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen erledigt werden“, § 1 Abs. 1 FVerlV. Weiter sei sie ein „organischer Teil eines Unternehmens ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen muss“⁸⁰. BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER kritisieren, es bliebe unklar, welche Elemente der Teilbetriebsdefinition⁸¹ für die Funktion entbehrlich sind und welche erfüllt sein müssten. Insbesondere bliebe offen, welcher Mindestumfang an unternehmerischer Substanz einer Funktion innewohnen muss⁸². Das Einbeziehen der Teilbetriebsdefinition stellt allenfalls einen Anhaltspunkt für die Abgrenzung des Abstraktionsniveaus nach oben dar, d. h. seitens des BMF wird davon ausgegangen, dass die Funktion grundsätzlich unterhalb der Teilbetriebsebene einzuordnen ist. Im Umkehrschluss könne alles eine Funktion darstellen, was ein organischer Teil eines Unternehmens ist. Dies entspreche einer Minimalisierung der

⁷⁸ Vgl. SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 433; BORSTELL/SCHÄPERCLAUS, IStR 2008, 275, 275.

⁷⁹ Vgl. FROTSCHER, FR 2008, 49, 49.

⁸⁰ Vgl. BR-Drucks. 220/07, 144.

⁸¹ Ausführlich zur Definition des Teilbetriebs vgl. BFH v. 18.10.1999 XI R 96/96, BStBl II 2000, 123.

⁸² Vgl. BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, DStR 2009, 1285, 1286.

Anforderungen an die Tatbestände der Funktionsverlagerung, da in der Praxis nahezu alle Aggregationsebenen bis hinunter zur einzelnen Aktivität vom Funktionsbegriff erfasst werden würden⁸³. In diesem Zusammenhang wird von einer vom Gesetzgeber angestrebten Atomisierung des Funktionsbegriffs gesprochen⁸⁴. Fraglich ist damit, was nicht als Funktion zählt⁸⁵. Die Begründung zur FVerlV unterstreicht den Bezug zur betriebswirtschaftlichen Sichtweise auf die Funktion. Dabei ergänzt sie den betriebswirtschaftlich-organisationstheoretischen Aspekt, der in § 1 Abs. 1 FVerlV Niederschlag findet, wonach eine Funktion die Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben darstellt, um einen weiteren Gesichtspunkt. Eine Funktion zeichne sich dadurch aus, dass deren Gewinnauswirkungen für die beteiligten Unternehmen im Falle der Verlagerung sachgerecht abgrenzbar sind⁸⁶. Sie müsse über ein solches Maß an Eigenständigkeit verfügen, dass die funktionspezifische Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen möglich ist⁸⁷. Folglich liegt keine Funktion bzw. Funktionsverlagerung vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter des verlagernden Unternehmens nicht in der Lage ist, einer Funktion Aufwendungen und Erträge zuzuordnen oder er dies unterlässt, da es ihm keinen betriebswirtschaftlichen Erkenntnisgewinn verschafft⁸⁸. Merkmal einer Funktion könnte daher die eigenständige Erfassung im Zuge einer Profit Center-, Kostenstellen- oder Segmentrechnung darstellen, denn andernfalls wäre eine sachgerechte Zuordnung von Gewinnauswirkungen nicht möglich⁸⁹. Diese Ergebnisbeiträge erwirtschaftet die Funktion unter Nutzung bestimmter Wirtschaftsgüter, insbesondere solcher immaterieller Art, und sonstigen Vorteilen⁹⁰.

Des Weiteren folge aus den beiden Elementen der Definition des Funktionsbegriffs in § 1 Abs.1 FVerlV „Zusammenfassung mehrerer betrieblicher Aufgaben“ und „organischer Teil eines Unternehmens“, dass eine Funktion ferner aufgabenorientiert abzugrenzen ist. Die Funktion sei also dem Gehalt der ausgeübten Tätigkeit nach abzugrenzen⁹¹. Die Abgrenzung einzelner Aufgabenkomplexe und die entsprechende Zuordenbarkeit von Aufwand und Ertrag sind wiederum die Voraussetzungen, eine Wertschöpfungskette überhaupt identifizieren zu können. Folgerichtig könnten die einzelnen Glieder der Wertschöpfungskette des betrachteten Unternehmens jeweils als Funktion angesehen werden⁹².

BORSTELL/SCHÄPERCLAUS argumentieren, dies dürfe nicht dazu führen, dass allein durch Nennen beispielhafter Aufgabenbündel ein gemeinsames Begriffsverständnis herbeigeführt werden soll, wie dies seitens der OECD⁹³ des BMF⁹⁴ versucht würde. Die Annahme des Vorhandenseins verschiedener Unterfunktionen

⁸³ Vgl. BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, DStR 2009, 1285, 1286.

⁸⁴ Vgl. BORSTELL/SCHÄPERCLAUS, IStR 2008, 255, 277; KROPPEN/RASCH, IWB 2009, 789, 793 ff.

⁸⁵ Vgl. KAMINSKI, RIW 2007, 594 ff.

⁸⁶ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.1.2.

⁸⁷ Vgl. BR-Drucks. 352/08, 10.

⁸⁸ Vgl. BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, DStR 2009, 1285, 1286.

⁸⁹ Vgl. BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, DStR 2009, 1285, 1286.

⁹⁰ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.1.2.

⁹¹ Vgl. BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, DStR 2009, 1285, 1287.

⁹² Vgl. BLUMERS, BB (2007), 1757, 1757.

⁹³ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (1995), Tz. 1.20ff.

würde in diesem Fall zu einer unangemessenen Atomisierung des Funktionsbegriffs führen und damit wiederum die übermäßige Ausweitung des Anwendungsbereichs der Vorschriften zur FVerl auf ein sehr niedriges Abstraktionsniveau nach sich ziehen. Viel eher sei eine abstrakte Definition des Funktionsbegriffs für steuerliche Zwecke erforderlich, da nur so die gleichmäßige Anwendung der Spezialvorschriften auf alle denkbaren Fälle gewährleistet werden könne⁹⁵.

In der Gesamtschau vorgenannter Argumente ist daher festzuhalten, dass es sich bei einer Funktion zunächst um eine organisationstheoretische Begrifflichkeit handelt, die zur Beschreibung eines Aufgabenbündels zweckdienlich ist. Es handelt sich bei einer Funktion immer nur um einen Teilbereich der unternehmerischen Gesamtaufgabe⁹⁶. Dieses organisationstheoretische Begriffsverständnis zugrunde gelegt, stellt in letzter Konsequenz die Verlagerung der Funktion lediglich einen organisatorischen Akt dar. Die bloße Umorganisation von Funktionen allein bleibt deshalb folgenlos im steuerlichen Sinne⁹⁷. Dies liegt darin begründet, dass der Funktion im Extremfall auch Gewinnauswirkungen in Höhe von Null zugeordnet werden können bzw. die zur Aufgabenerfüllung herangezogenen, der Funktion beigeordneten Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile und dabei entstehende Chancen einem fremden Dritten mangels Werthaltigkeit nicht vergütungswürdig erscheinen. Folgerichtig stellt das BMF für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung nicht darauf ab, dass durch einen entsprechenden Vorgang die Gewinnerwartungen eines verlagernden Unternehmens steigen oder ob sie gemindert werden⁹⁸. Trotzdem können diese Gewinnerwartungen ein wichtiger Indikator für den für die übergehende Funktion festzulegenden Verrechnungspreis sein. Für die Zwecke der steuerlichen Spezialvorschriften zur Funktionsverlagerung ist das Verständnis über das Vorliegen einer Funktion deshalb dahingehend zu erweitern, dass eine Funktion i.S. o.g. Spezialvorschriften grundsätzlich erst vorliegt, wenn, zusätzlich zu den genannten organisationstheoretischen Aspekten, deren Verlagerung Auswirkungen auf den Gewinn der beteiligten Nahestehenden nach sich zieht. Diese Gewinnauswirkungen müssen dergestalt ausgeprägt sein, dass für den Zuwachs der der Funktion anhaftenden, identifizier- und abgrenzbaren Gewinne ein fremder Dritter ein Entgelt zu entrichten bereit wäre bzw. für deren Wegfall ein Entgelt verlangen würde⁹⁹.

2. Funktionsverlagerung

Da die Verlagerung der Funktion selbst, wie oben gezeigt, zunächst folgenlos im steuerlichen Sinne bleibt, stellt sich die Frage, was bei der Funktionsverlagerung dem Nahestehenden zuwächst, für das ein fremder Dritter ein Entgelt verlangen würde. Denn die Funktion selbst ist nicht zu bewerten, ihre Verlagerung bildet lediglich den Auslöser, der die Rechtsfolge einer Bewertung zur Konsequenz hat¹⁰⁰. Dass etwas bewertet und kompensiert

⁹⁴ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Verfahren, BStBl I 2005, 570, Tz. 3.4.11.4; BMF, Verwaltungsgrundsätze, BStBl I 1983, S. 283, Tz. 2.1.3.

⁹⁵ Vgl. BORSTELL/SCHÄPERCLAUS, IStR 2008, 275, 277 f.

⁹⁶ Vgl. KRAFT, in KRAFT, Außensteuergesetz (2009), AStG, § 1, Anm. 360.

⁹⁷ Vgl. SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 433.

⁹⁸ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.2.

⁹⁹ Siehe unten Kapitel C. II. 1.

¹⁰⁰ Vgl. OESTREICHER/WILCKE, Ubg 2010, 225, 227.

werden kann, setzt voraus, dass zuvor etwas von Wert übergegangen ist. Diese Problematik wird vom Gesetzgeber erkannt und in der Definition der Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG aufgegriffen: Eine Funktionsverlagerung liegt nur vor, wenn die Funktion selbst „einschließlich dazugehöriger Chancen und Risiken und der mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert“ wird, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG. Der Gesetzgeber identifiziert als werthaltige Komponenten demnach Chancen, Risiken, Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile. Hiermit soll der Versuch unternommen werden, die Funktionsverlagerung als Verlagerung einer Organisationseinheit in Form einer sprudelnden Einkunftsquelle zu umschreiben und so von der bloßen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern abzugrenzen¹⁰¹. Die genannte Definition wird in § 1 Abs. 2 FVerlV ergänzt durch den Nebensatz „... , damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird.“. In den nachfolgenden Abschnitten wird daher Grundsätzliches zur Verlagerung per se knapp erläutert werden. Der Schwerpunkt wird auf der Untersuchung liegen, welche Eigenschaften die bewertungsrelevanten Begriffe Chancen, Risiken, Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile auszeichnet und welche Bedeutung ihnen im Kontext der Funktionsverlagerung zukommt. Dies geschieht unter Einbeziehung der erweiterten Definition der Funktionsverlagerung des § 1 Abs. 2 FVerlV.

a) Verlagerung

Die Verlagerung selbst stellt eine der grundlegenden Tatbestandsvoraussetzungen für die Funktionsverlagerung dar, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG. Da dieser Aspekt allerdings nur von begrenzter Relevanz für Bewertungsfragen i. R. d. Funktionsverlagerung ist, soll nur sehr verkürzt auf ihn eingegangen werden.

Eine Funktionsverlagerung i. S. des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG setzt ein zweites Unternehmen voraus, das eine bisher von einem ersten Unternehmen im Inland ausgeübte Funktion der Sache nach oder zur Nutzung im Ausland übernimmt¹⁰². Die betreffende Funktion muss vor ihrer Verlagerung ins Ausland von einem anderen Unternehmen im Inland wahrgenommen worden sein. Entsprechend liegt eine Funktionsverlagerung nur vor, wenn das verlagernde Unternehmen aufgrund des Verlagerungsvorgangs die betreffende Funktion einstellt oder zumindest einschränkt¹⁰³.

Bzgl. der Verlagerung sind Aspekte wie die vorübergehende Funktionsüberlassung und die Dauer des Verlagerungsvorgangs über mehrere Jahre zu berücksichtigen. Hervorzuheben ist, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern alleine gerade keine Funktionsverlagerung ist¹⁰⁴. Gleiches gilt für die sog.

¹⁰¹ Vgl. SCHREIBER, Ubg 2009, 433, 435.

¹⁰² Vgl. WASSERMEYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. V 69.

¹⁰³ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.2.2.

¹⁰⁴ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.7.1; BR-Drucks. 352/08, 14; GREINERT, Ubg 2010, 101, 107 f.

Funktionsverdoppelung¹⁰⁵. Weitere Versuche zur Negativabgrenzung wurden unternommen sowie verschiedene Ausprägungsformen der Funktionsverlagerung untersucht. Dazu sei auf entsprechende Verlautbarungen des Gesetzgebers und die Literatur verwiesen¹⁰⁶.

b) Chancen und Risiken

Obiger, einleitender Argumentation folgend gehen Chancen und Risiken bei der Verlagerung der Funktion mit über und sind bei der zu erfolgenden Bewertung einzupreisen. Dabei existieren verschiedene Ansätze, um zu erhellen, was unter Chancen und Risiken zu verstehen ist. Das BMF bezeichnet der Funktion innewohnende Gewinnpotenziale, die für die Preisfindung des Transferpakets maßgeblich sind, als Chancen und Risiken¹⁰⁷. Sie dienen ihm gleichsam als Sammelbegriff für die bei der zu erfolgenden Bewertung weiter zu berücksichtigenden, der Funktion beigeordneten Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile. Denn durch Abstellen auf die Gewinnpotenziale, im Gesetzestext als Chancen und Risiken bezeichnet, soll sichergestellt werden, dass Vorteile, die im Rahmen einer Einzelpreisbestimmung für die übergehenden bzw. zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter häufig nicht erkennbar sind, Eingang in das Transferpaket und damit die Bewertung finden¹⁰⁸. Die der Funktion innewohnenden Gewinnpotenziale sind begrenzt. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass der Funktion nur im begrenzten Maß Wirtschaftsgüter und Vorteile zur Verfügung stehen und weiter daraus, dass aus der Ausübung der Funktion Risiken als natürliches Gegenstück zur Chance resultieren¹⁰⁹.

An die Bezeichnung der Gewinnpotenziale als Chancen und Risiken anknüpfend, könnten Risiken, in Anlehnung an den Risikobegriff des HGB, als Gefahr insbesondere in der Form funktionspezifischer Zahlungsstromschwankungen angesehen werden¹¹⁰. Dieser Auffassung liegt die Annahme zugrunde, dass die gesamte Bandbreite herkömmlicher unternehmerischer Risiken auch einer Funktion innewohnen kann. Diese spiegeln sich in der Höhe des i. R. d. Wertermittlung des Transferpaketes zu berechnenden Diskontierungszinssatzes, der auf die Gewinnerwartungen anzuwenden ist, wider und finden damit gleichfalls Eingang in die Bewertung¹¹¹.

Einen auf den ersten Blick anderen Erklärungsansatz verfolgen BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER¹¹². Die mit der Funktion übergehenden Chancen und Risiken unterscheiden sich von Chancen und Risiken, die jeder betrieblichen Tätigkeit sowieso immanent seien. Demnach könnten Chancen und Risiken in funktionale und unternehmerische Chancen und Risiken unterteilt werden. Funktionale Chancen und Risiken oder auch

¹⁰⁵ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1948 ;BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.6.

¹⁰⁶ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1947; BR-Drucks. 352/08, 13.

¹⁰⁷ Vgl. BR-Drucks. 352/08, 12.

¹⁰⁸ Vgl. Ebenda.

¹⁰⁹ Vgl. KRAFT, in KRAFT, Außensteuergesetz (2009), AStG, § 1, Anm. 365.

¹¹⁰ Vgl. LANGE, in: SCHMIDT, Münchner Kommentar (2008), HGB, § 289, Anm. 84.

¹¹¹ Siehe unten Kapitel C. I. 2. a) bb) (3).

¹¹² Vgl. BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, DStR (2009), 1285, 1287.

allgemeine Chancen und Risiken gingen mit jeder betrieblichen Tätigkeit einher und schlugen sich insbesondere als Folge guter oder schlechter Funktionsausübung nieder. Praxisbeispiele seien Kostenabweichungsrisiken, aus der Funktionsausübung resultierende Haftungsrisiken oder Chancen, über höhere Volumina absolut höhere Margen oder Kostenaufschlagsbeträge zu erzielen. Funktionen, die funktionale, aber keine weitergehenden Chancen und Risiken umfassen, würden typischerweise als Routinefunktion bezeichnet. Diese Art von Chancen und Risiken hafte jeder Art von Funktion an, hätte also keiner separaten Erwähnung in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG bedurft.

Folglich müsse eine andere Kategorie, nämlich die unternehmerischen Chancen und Risiken, tatbestandlich für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung ausschlaggebend sein. Es handele sich hierbei um Chancen und Risiken, die im Zusammenhang mit der Marktbearbeitung stünden. An das Vorliegen unternehmerischer Chancen und Risiken würden ähnliche Anforderungen zu stellen sein, wie an das Vorliegen unternehmerischer Geschäftschancen. Die Argumentation von BLUMERS¹¹³ aufgreifend, seien nur wesentliche bzw. Hauptfunktionen mit unternehmerischen Chancen und Risiken verbunden. Funktionen, die funktionale und unternehmerische Chancen und Risiken tragen, würden als non-Routinefunktionen bezeichnet. Nur solche Funktionen erfüllten die Voraussetzungen der Funktionsverlagerung i. S. d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG.

Der Ansatz von BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER erscheint grundsätzlich schlüssig. Anders als hier dargestellt, können auch Routinefunktionen Gegenstand einer Funktionsverlagerung sein. Denn auf Auswirkungen auf die Gewinnerwartungen kommt es für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung nicht an. Die Verlagerung von Routinefunktionen zieht allerdings andere Konsequenzen hinsichtlich der Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises nach sich, als dies bei non-Routinefunktionen der Fall ist¹¹⁴.

Des Weiteren erscheint das Aufgreifen des Begriffs der unternehmerischen Geschäftschance als Anforderungsmaßstab für das Vorliegen unternehmerischer Chancen und Risiken in diesen Zusammenhang missverständlich. Im Zusammenhang mit der Funktionsverlagerung wird diskutiert, ob der Übernehmende, neben Wirtschaftsgütern und Vorteilen, zusätzlich Geschäftschancen erwirbt¹¹⁵. Dies können unternehmerische oder auch singuläre Geschäftschancen im Sinne mehrerer Einzelgeschäftesein¹¹⁶. Strittig ist allenfalls ob es sich dabei insoweit um ein Wirtschaftsgut oder ein Minus handelt¹¹⁷. Diese Diskussion ist auf die Ebene der Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile zu verschieben. An dieser Stelle ist eine Abgrenzung von unternehmerischen Geschäftschancen und unternehmerischen Chancen und Risiken vorzunehmen. Unternehmerische Geschäftschancen sind als Synonym für die Überlassung bzw. für die Übertragung der

¹¹³ Vgl. BLUMERS, BB 2007, 1757, 1757 f.

¹¹⁴ Siehe unten Kapitel C. II. 1.

¹¹⁵ Vgl. BLUMERS, BB 2007, 1757, 1758 f.

¹¹⁶ Vgl. DITZ, DSrR 2006, 1625, 1626

¹¹⁷ Vgl. BLUMERS, BB 2007, 1757, 1758 f.

Zuständigkeit zur Bearbeitung desjenigen Teilmarktes, für den die Funktion zuständig ist, aufzufassen¹¹⁸. Diese Auffassung stützt sich auf die Bezeichnung der Überlassung eines Teilmarktes als „Geschäftschance“ in der BFH-Rechtsprechung¹¹⁹, greift also auf die irreführende Bezeichnung eines immateriellen Wirtschaftsguts als Geschäftschance zurück¹²⁰. Der Differenzierung zwischen singulärer und unternehmerischer Geschäftschance weiter folgend, setzt der Ansatz, Chancen und Risiken mit unternehmerischen Geschäftschancen gleichzusetzen, die unternehmerische Geschäftschance mit einer solchen Funktion gleich, aus der zukünftig Gewinne erzielt werden können¹²¹, stellt also für das Vorliegen einer Funktion i.S. einer Funktionsverlagerung auf das Vorhandensein von der Funktion anhaftenden Gewinnpotenzialen ab. In den der Funktion anhaftenden Gewinnpotenzialen kommt demnach gleichsam das Schema zur Ausprägung, wonach unternehmerische Geschäftschancen sich durch die konkretisierte Aussicht auszeichnen, aus einer betrieblichen Funktion zukünftig Gewinne zu erzielen, soweit sich diese nicht aus einem anderen Wirtschaftsgut ergeben¹²². Aber dieses Konstrukt der Geschäftschance wurde mit der Neufassung des AstG i. R. d. UStRef 2008 aufgegeben¹²³.

In diesem Sinne drücken BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER mit unternehmerischen Chancen und Risiken das aus, was das BMF mit Gewinnpotenzialen bezeichnet (vgl. oben). Dies resultiert aus der von BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER vorgenommenen abweichenden Begriffswahl von unternehmerischen Chancen und Risiken gegenüber unternehmerischen Geschäftschancen, da unternehmerische Geschäftschancen nur vorliegen, sofern sich diese nicht aus einem anderen Wirtschaftsgut ergeben¹²⁴. Durch die abweichende Begriffswahl wird zugelassen, dass die Gewinnpotenziale Wirtschaftsgüter sein können, aber nicht müssen. Sie können zusätzlich auch von sonstigen Vorteilen verkörpert werden. Auch die Finanzverwaltung betont, dass zwischen wohl singulären Geschäftschancen i.S. von Wirtschaftsgütern und Gewinnpotenzialen zu differenzieren ist¹²⁵. Dies spricht dafür, dass die von BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER angeführten unternehmerischen Chancen und Risiken Gewinnpotenzialen allumfassenden Charakter zuschreiben sollen. Der Funktion innewohnende unternehmerische Chancen und Risiken schlagen sich demnach in Gewinnpotenzial nieder¹²⁶. Gehen mit der Funktion keine Chancen und Risiken bzw. unternehmerische Chancen und Risiken bzw. Gewinnpotenzial über, handelt es sich um eine Routinefunktion, andernfalls um eine non-Routinefunktion, die verlagert wird.

¹¹⁸ Vgl. Ebenda.

¹¹⁹ Vgl. BFH Urteil v. 6.12.1995 I R 40/95, BStBl II 1997, 118.

¹²⁰ Vgl. BLUMERS, BB 2007, 1757, 1759.

¹²¹ Vgl. Ebenda.

¹²² Vgl. DITZ, DStR 2006, 1625, 1626.

¹²³ Vgl. JAHNDORF, FR 2008, 101, 102; OESTREICHER/WILCKE, Ubg 2010, 225, 227.

¹²⁴ Vgl. DITZ, DStR 2006, 1625, 1627 f.

¹²⁵ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Rn. 37.

¹²⁶ So auch: FRISCHMUTH, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 650, 668.

Chancen und Risiken i. S. d. § 1 Abs. 9 AStG bilden folglich einen übergeordneten Sammelbegriff. Sie repräsentieren das Gewinnpotenzial, das aus der Ausübung der übergehenden Funktion unter Nutzung der mit überlassenen oder mitübertragenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteilen generiert werden kann.

c) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile

Die Funktionsverlagerung setzt neben der Übertragung von Chancen und Risiken die Überlassung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen voraus, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG.

Bei enger Auslegung der Vorschrift unter Berücksichtigung obiger abstrakter Funktionsdefinition erscheint es zunächst fraglich, ob es zum Vorliegen einer Funktionsverlagerung erforderlich ist, dass ein Wirtschaftsgut oder sonstige Vorteile zwingend mit transferiert werden müssen. Denn die Verlagerung der bloßen Funktion selbst erfordert im Extremfall nicht, dass ein Wirtschaftsgut mit übergeht¹²⁷. Klarheit entsteht bei sich ergänzender Betrachtung von AStG und FVerlV. „Eine Funktionsverlagerung (...) liegt (...) vor, wenn ein Unternehmen (...) einem anderen, nahestehenden Unternehmen (...) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie damit verbundene Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist...“, § 1 Abs. 2 Satz 1 FVerlV. In der Begründung zur FVerlV wird ausgeführt, diese Definition verdeutliche, dass es für eine Funktionsverlagerung erforderlich sei, dass das verlagernde dem übernehmenden Unternehmen die Grundlagen dafür zur Verfügung stelle, damit dieses die Funktion ausüben könne¹²⁸. Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile versetzen das übernehmende Unternehmen erst in die Lage, die ihm zugewachsene Funktion auszuüben. Die Übertragung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern, und kumulativ¹²⁹ von sonstigen Vorteilen, ist neben der Übertragung der Funktion selbst, zum Vorliegen einer Funktionsverlagerung daher erforderlich.

Schlüssig zu dieser Auffassung wird bei der Ausnahmeregelung zur Transferpaketbewertung auf den Charakter der übergehenden immateriellen Wirtschaftsgüter i.S.v. Wesentlichkeit an Stelle von deren Übertragung an sich abgestellt, § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 1 AStG¹³⁰.

Als Wirtschaftsgüter kommen solche sowohl materieller als auch immaterieller Art in Betracht. Bezüglich materieller Wirtschaftsgüter ist hier beispielsweise an spezielle Maschinen und sonstige Produktionsmittel zu denken. Immaterielle Wirtschaftsgüter hingegen umfassen den weiten Bereich zwischen materiellem Wirtschaftsgut und Nicht-Wirtschaftsgut und stellen insofern ein Minus im Verhältnis zum materiellen

¹²⁷ Vgl. WASSERMEYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. V71.

¹²⁸ Vgl. BR-Drucks. 352/08, 11.

¹²⁹ Vgl. BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, DSfR 2009, 1285, 1288; OESTREICHER, Ubg 2009, 80, 83.

¹³⁰ Siehe unten Kapitel C. II.

Wirtschaftsgut dar¹³¹. Die Anforderungen, die ein immaterieller Vermögenswert erfüllen muss, um als immaterielles Wirtschaftsgut qualifiziert zu werden, sind in Literatur und Rechtsprechung ausführlich besprochen¹³². Hinsichtlich der Ausübung einer Funktion erscheinen immaterielle Wirtschaftsgüter wie beispielsweise Patente, Gebrauchsmuster oder Vertriebsrechte als relevant. In der Praxis der Funktionsverlagerung hat sich dennoch die Identifikation gerade von immateriellen Wirtschaftsgütern als Voraussetzung für die Überprüfung deren Bewertung auf Fremdvergleichskonformität als problematisch erwiesen, so dass von einem drohenden Vollzugsdefizit bei der Besteuerung von Verlagerungen immaterieller Wirtschaftsgüter gesprochen wird¹³³.

Eine Ursache für dieses Vollzugsdefizit ist in dem Bilanzierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter zu sehen, welches in § 5 Abs. 2 EStG verankert ist. Dieses bewirkt, dass der Transfer von immateriellen Wirtschaftsgütern sich in der Bilanz des abgebenden Unternehmens nicht im Einzelnen widerspiegelt¹³⁴. Es bleibt unklar, welchem immateriellen Wirtschaftsgut im Einzelnen welcher Wert beigemessen wurde, insbesondere ob dieser Wert gemessen am Fremdvergleichsgrundsatz zu hoch oder zu niedrig ausgefallen ist. Es ist denkbar, dass im Extremfall immaterielle Wirtschaftsgüter auf unbemerkte Weise mit der Funktion entgeltfrei übergehen. Dennoch ist durch die Erwähnung von Wirtschaftsgütern wenigstens dem Gesetz nach sichergestellt, dass diese bei der Verrechnungspreisermittlung berücksichtigt werden. Auf die Art und Weise wie dies tatsächlich bewerkstelligt wird, ist noch zu einzugehen¹³⁵.

Die Abgrenzung zwischen immateriellen Vermögenswerten, die nach der Verkehrsanschauung noch selbstständig bewertungsfähig sind und somit die Anforderungen des Wirtschaftsgutbegriffs effektiv erfüllen¹³⁶, und anderen immateriellen Vermögenswerten verläuft fließend¹³⁷. Der Rückgriff auf die Verkehrsanschauung räumt der Zuordnung eines einzelnen immateriellen Vermögenswertes zur Wirtschaftsgutkategorie subjektiven Beurteilungsspielraum ein¹³⁸, der im Einzelfall erhebliches Streitpotenzial birgt. Besonders ins Gewicht fallen dürfte dabei die Abgrenzung zwischen firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern¹³⁹ und geschäftswertbildenden Faktoren¹⁴⁰. Letztere werden in ihrer Vielzahl im Geschäfts- und Firmenwert abgebildet¹⁴¹, soweit sie nicht in den einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert sind¹⁴². Typische Beispiele für geschäftswertbildende Faktoren sind der Ruf der Unternehmung, Qualifikation von Management und Belegschaft, Marktanteil, Betriebsklima u.

¹³¹ Vgl. WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht (1996), § 8, Anm. 23.

¹³² Vgl. ANZINGER, in: H/H/R, EStG, § 5, Anm. 1680 ff. mit zahlreichen Nachweisen.

¹³³ Vgl. SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 434.

¹³⁴ Vgl. SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 434; WULF, DB 2007, 2280, 2282.

¹³⁵ Siehe unten Kapitel B. II 3.

¹³⁶ Vgl. ANZINGER, in: H/H/R, EStG, § 5, Anm. 1681.

¹³⁷ Vgl. WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht (1996), § 8 Rn. 23

¹³⁸ Vgl. ANZINGER, in: H/H/R, EStG, § 5, Anm. 1681.

¹³⁹ Beispiele für firmenwertähnlicher Wirtschaftsgüter siehe Ebenda, Anm. 1700.

¹⁴⁰ Siehe auch: KOZIKOWSKI/HUBER, F., in: ELLROTT/FÖRSCHLE/KOZIKOWSKI/WINKELJOHANN, Beck'scher Bilanzkommentar (2010), HGB, § 247 Anm. 405 ff.

¹⁴¹ Vgl. ANZINGER, in: H/H/R, EStG, § 5, Anm. 1706.

¹⁴² Vgl. WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht (1996), § 8 Anm. 23; ANZINGER, in: H/H/R, EStG, § 5, Anm. 1700.

a.¹⁴³ Zwar wäre der übergehende Geschäfts- und Firmenwert beim Empfänger aktivierungsfähig, ob dabei allerdings alle geschäftswertbildenden Faktoren der Höhe nach fremdvergleichskonform berücksichtigt wurden, bleibt für den Außenstehenden unklar. Da mehr als nur die immateriellen Wirtschaftsgüter mit der Funktion übergehen könnten, erscheint das Abstellen auf Wirtschaftsgüter allein, die das übernehmende Unternehmen in die Lage versetzen, die Funktion auszuüben, aus Sicht des Gesetzgebers unzureichend. Folgt man dieser Argumentation, sind unter sonstigen Vorteilen, die noch nicht zum selbstständig bewertbaren Vermögenswert erstarkten geschäftswertbildenden Faktoren zu verstehen, die der Gesetzgeber als werthaltig identifiziert und daher von den Vorschriften zur Funktionsverlagerung erfasst sehen will. Die Auffassung, dass es sich bei sonstigen Vorteilen um geschäftswertbildende Faktoren handelt, wird von Analogien bei deren Wertermittlung untermauert. Geschäftswertbildende Faktoren wie sonstige Vorteile sind keiner selbstständigen Bewertbarkeit zugänglich, so dass sich deren Wert (Geschäftswert) selbst nur als Residualgröße ermitteln lässt¹⁴⁴, ebenso wie der Wert der sonstigen Vorteile, der auch als derivativer Funktionswert bezeichnet wird¹⁴⁵. Insofern können sonstige Vorteile auch als funktionswertbildende Faktoren bezeichnet werden.

Bei der Lektüre obiger Erläuterungen ist in übergeordneter Weise zu bedenken, dass der Gesetzgeber sich einer Informationsasymmetrie gegenüber dem Stpfl ausgesetzt sieht¹⁴⁶. Ziel der Spezialvorschriften zur Funktionsverlagerung ist es daher, möglichst alle denkbaren Einzelfälle von Verlagerungen insbesondere selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte zu erfassen, die mit der Verlagerung der Funktion selbst einhergehen. Daher führt der Gesetzgeber die gleichsam allumfassende Begriffskombination von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen ins Feld, um ebendiese Zuordnung sicherzustellen. Denn nur Gegenstände, die der Funktion und ihrer Verlagerung zugeordnet sind, können Eingang in die Bewertung der Funktion bzw. des Transferpakets als Ganzes finden. Insofern besteht ein enger Zusammenhang zwischen den Tatbestandsvoraussetzungen der Funktionsverlagerung bzw. ihren Komponenten und dem Umfang des Transferpakets¹⁴⁷.

Die Debatte darüber, ob Geschäftschancen nun als Wirtschaftsgut zu klassifizieren sind oder nicht, und ob diese bei der Funktionsverlagerung zu berücksichtigen sind, ist somit hinfällig. Abhängig von ihrem Wirtschaftsgutcharakter fallen Sie entweder in die Kategorie „Wirtschaftsgüter“ oder „sonstige Vorteile“, werden aber in beiden Fällen der Funktion zugeordnet. Damit ist der Grundsatz für deren Einbeziehung in die Bewertung geschaffen.

¹⁴³ Vgl. OESTREICHER, Ubg 2009, 80, 83.

¹⁴⁴ Vgl. WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht (1996), § 8 Rn. 27.

¹⁴⁵ Vgl. FRISCHMUTH, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 665, 668; siehe unten Kapitel B. II. 3. a).

¹⁴⁶ Vgl. BR-Drucks. 220/07, 142; BORSTELL/SCHÄPERCLAUS, IStR 2008, 275, 275

¹⁴⁷ Vgl. WASSERMEYER/DITZ/GREINERT in F/WB, AStG, § 1, V 70.

3. Transferpaket

Grundlage einer jeden Verrechnungspreisprüfung ist die Feststellung, welche Transaktion Gegenstand der Überprüfung sein soll¹⁴⁸. Im Falle der Funktionsverlagerung definierte § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG a. F. die „Funktion als Ganzes“ als Transferpaket, welches damit als Bewertungsobjekt fungierte¹⁴⁹. Durch die ausweislich der Gesetzesbegründung lediglich klarstellenden und sich inhaltlich nicht auswirkenden¹⁵⁰ Änderungen an § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG durch das *Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* entfällt o.g. Formulierung samt der Legaldefinition des Transferpakets¹⁵¹. Anstelle dessen schreibt das Gesetz nunmehr vor, eine Bewertung sei auf Basis des „Transferpakets als Ganzes“ vorzunehmen. Folgerichtig steht in diesem Abschnitt die Untersuchung des Umfangs des Transferpakets im Vordergrund. Unter Zuhilfenahme der Definition des Transferpakets wird dieser Umfang herausgearbeitet. Darauf aufbauend soll die Übertragung eines Transferpakets gegenüber der Teilbetriebsveräußerung abgegrenzt werden. So erwächst Verständnis für einen der wesentlichen Kritikpunkte seitens Wissenschaft und Praxis bzgl. der noch jungen Spezialvorschriften zur Funktionsverlagerung. Überlegungen zum Bezug der Übertragung eines Transferpakets zur Übertragung von Wirtschaftsgütern runden diesen Abschnitt ab.

a) Umfang

Das Fehlen einer Legaldefinition lenkt den Blick auf § 1 Abs. 3 FVerlV. Demzufolge besteht das Transferpaket „aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern und Vorteilen, die das verlagernde dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen“, § 1 Abs. 3 FVerlV, m.a.W. aus der Funktion als Ganzes zuzüglich der im Zusammenhang mit der Funktionsverlagerung erbrachten Dienstleistungen, wie z. B. Personalentsendungen¹⁵².

Nach § 1 AStG n. F. i. V. m. der FVerlV ist das Transferpaket nach wie vor Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisbildung in Fällen von Funktionsverlagerungen¹⁵³ und besteht aus den in § 1 Abs. 3 FVerlV genannten Komponenten. FRISCHMUTH konkretisiert, im Vordergrund stünden dabei die transferierten Chancen und Risiken der Funktion, namentlich die funktionsbezogenen Gewinnpotenziale. Diese Gewinnpotenziale machten durch einen wertmäßigen Vergleich mit der Summe der Einzelpreise der „greifbaren“ oder erkennbaren Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen die nicht unmittelbar erkennbaren sonstigen funktionsbezogenen Vorteile, die gleichfalls übergehen, transparent¹⁵⁴. Da Wirtschaftsgüter und sonstige

¹⁴⁸ Vgl. FÖRSTER, ISiR 2011, 20, 21.

¹⁴⁹ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1948.

¹⁵⁰ BT-Drucks. 17/939, 16.

¹⁵¹ Kritisch zu den redaktionellen Änderungen des § 1 Abs. 3 Satz AStG: BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2010, 1309, 1310 f.

¹⁵² Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.4.1.

¹⁵³ BR-Drucks. 352/08, 11.

¹⁵⁴ Vgl. FRISCHMUTH, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 647, 667; So auch: BR-Drucks. 352/08, 12.

Vorteile nötig sind, um die Funktion auszuüben und die Ausübung der Funktion wiederum nötig ist, um die ihr anhaftenden Gewinnpotenziale zu heben, spiegelt sich deren Wert genau im Wert der mit der Funktion verbundenen Gewinnpotenziale wider.

Weil der Preis der einzelnen übertragenen Wirtschaftsgüter den Preis der Funktion regelmäßig nicht adäquat widerspiegeln¹⁵⁵, sucht der Gesetzgeber diese im vorangegangenen Abschnitt als Informationsasymmetrie und das daraus folgende Vollzugsdefizit bezeichnete Problematik mit Hilfe der Technik der Transferpaketbewertung auszugleichen. Eigentlich zu bewerten sind also Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile¹⁵⁶. Sie sind es daher, die im Wesentlichen auch als diejenigen Bestandteile des Transferpaketes i.S. der Öffnungsklauseln des § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG anzusehen sind.

BAUMHOFF/DITZ/WASSERMEYER fassen treffend zusammen, das Transferpaket beinhalte ein Konglomerat aus allen denkbaren Liefer- und Leistungsbeziehungen, ohne dass im Hinblick auf die Bewertung des Transferpakets diese einzelnen Komponenten zu isolieren oder zu bewerten wären¹⁵⁷. Damit weicht der Gesetzgeber bewusst vom handels- und steuerrechtlichen Einzelbewertungsgrundsatz zugunsten einer Sollertragsbesteuerung ab¹⁵⁸. Die Funktionsverlagerung erfährt gleichsam eine Behandlung als Teilunternehmensveräußerung¹⁵⁹, genauer in Form eines Asset-Deals, mit allen steuerlichen Nachteilen auf Seiten des abgebenden Unternehmens¹⁶⁰. Die daraus resultierende allumfassende Einbeziehung der noch über die stillen Reserven hinausgehenden Gewinnpotenziale in die Besteuerungsgrundlage bei einer Funktionsverlagerung trifft forschungs- und entwicklungsintensive Unternehmen in besonderem Maße. Aufgrund der dort anzunehmenden hohen Konzentration selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte dürften diese bisher vom entsprechenden Bilanzierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG verstärkt profitiert haben. Das in diesem Zusammenhang als Investitionsförderung¹⁶¹ anzusehende Aktivierungsverbot wird hinsichtlich einer Funktionsverlagerung mit dem Transferpaketansatz konterkariert.

Die Herangehensweise des Gesetzgebers soll durch nachstehende Abbildung verdeutlicht werden. Sie lässt auch die o.g. Klarstellung der Vorschriften hinsichtlich der Bewertung des Transferpaketes „als Ganzes“ in anderem Licht erscheinen. Nicht mehrere, aber nicht alle Teilpakete des Transferpaketes, sondern das ganze Transferpaket ist zu bewerten.

¹⁵⁵ Vgl. BR-Drucks. 220/07, 144.

¹⁵⁶ Vgl. OESTREICHER/WILCKE, Ubg 2010, 225, 227.

¹⁵⁷ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1948.

¹⁵⁸ Vgl. HEY, BB 2007, 1303, 1307f.

¹⁵⁹ Vgl. KRAFT, Außensteuergesetz (2009), AStG, § 1, Anm. 402.

¹⁶⁰ Vgl. OESTREICHER, Ubg 2009, 80, 89; ausführlich zu den steuerlichen Konsequenzen eines Asset-Deals vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007), S. 1222 ff.

¹⁶¹ Vgl. ANZINGER, in: H/H/R, EStG, § 5, Anm. 1655.

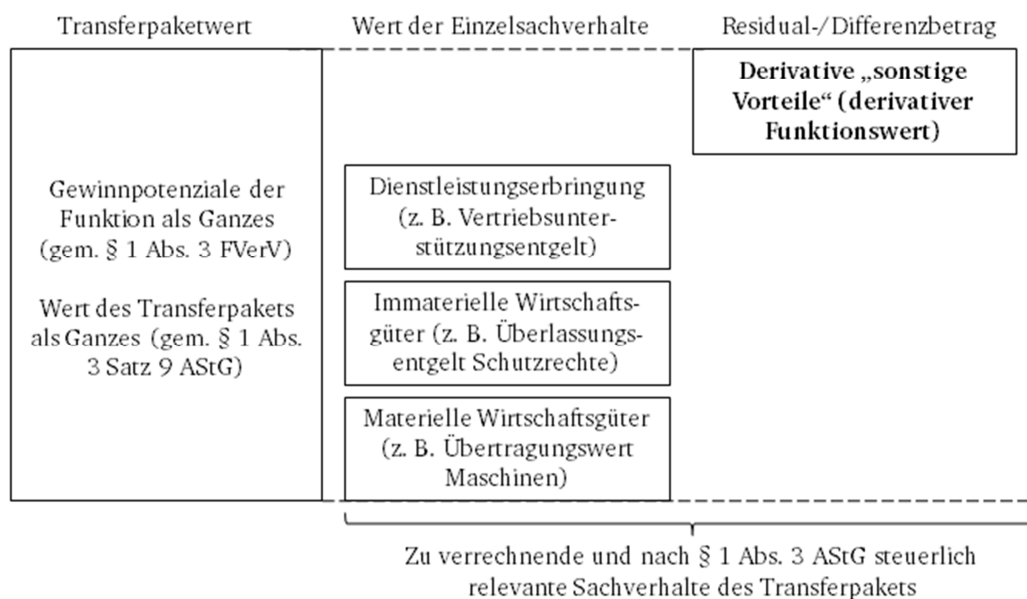


Abbildung 2: Die Ableitung des Wertes der sonstigen Vorteile (derivativer Funktionswert) und die Bestandteile des Transferpaketes¹⁶²

Letzten Endes geht es bei der Transferpaketbetrachtung darum, eine verlagerte Funktion als Ganzes zu verstehen und dementsprechend zu bewerten und damit einen Geschäfts- oder Firmenwert auch bei einer Funktionsverlagerung – unterhalb des Teilbetriebs- bzw. Betriebsübergangs – zu erfassen¹⁶³.

b) Bezug zur Teilbetriebsveräußerung

Vorige Ausführungen basieren auf der Annahme, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass sonstige Vorteile geschäftswertbildende Faktoren verkörpern und somit ein funktionsbezogener Geschäftswert existiert¹⁶⁴, wie oben bereits ausführlich herausgearbeitet wurde. Umstritten ist allerdings, inwieweit dieser auf Funktionsebene, bzw. wie weitunterhalb der Teilbetriebsebene übergehen kann¹⁶⁵. Unabhängig von der einzelfallspezifischen Organisationsebene, auf der die Funktionsverlagerung stattfindet, setzt der Gesetzgeber die mit der Funktionsverlagerung einhergehende Übertragung des Transferpakets mit einer Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung gleich, die für beide Seiten eine kapitalwertorientierte Bewertung der Gewinnpotenziale einschließlich des Geschäftswerts nach sich zieht¹⁶⁶. Der BFH-Rechtsprechung folgend kann ein Geschäfts- oder Firmenwert nur bei der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs bzw. eines für sich lebensfähigen Betriebsteils übertragen werden¹⁶⁷. Bei der Funktionsverlagerung bzw. dem Transferpaket soll der

¹⁶² Abbildung nach FRISCHMUTH, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 647,669.

¹⁶³ Vgl. KROPPE, IWB 2010, 316, 316.

¹⁶⁴ Vgl. WASSERMAYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, AStG, § 1 Anm. V 71.

¹⁶⁵ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2010, 1309, 1312 ff; WASSERMAYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. V 71.

¹⁶⁶ Vgl. HAAS, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 715, 717.

¹⁶⁷ Vgl. BFH Urteil v. 27. 3. 2001 I R 42/00, BStBl II 2001, 771; BFH Urteil v. 16. 6. 2004 X R 34/03, BStBl II 2005, 378.

Mehrwert gegenüber den einzelnen Bestandteilen darin bestehen, dass eine bestehende und funktionierende Organisationseinheit Gegenstand der Transaktion zwischen den einander nahestehenden Unternehmen ist¹⁶⁸. Allerdings wird die Organisationseinheit typischerweise nicht übertragen, sondern beim abgebenden Unternehmen aufgegeben, während eine andere, wenn auch ähnliche, völlig neue Organisationseinheit unter Zuhilfenahme verschiedener Einzelbestandteile des Abgebenden beim übernehmenden Unternehmen aufgebaut wird¹⁶⁹. Der der Gesetzgebung innewohnenden Auffassung, dass im Inland das Transferpaket als Ganzes inklusive Geschäftswert wegfällt und deshalb für den Mindestpreis¹⁷⁰ maßgeblich sein muss, ist zwar zuzustimmen, im Ausland hingegen kommt das Transferpaket nicht in unveränderter Form an¹⁷¹. Die Organisationseinheit bleibt nicht erhalten, so dass der Geschäftswert nicht mit übergehen kann¹⁷². Insofern ist die Funktionsverlagerung gerade nicht mit einer Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung vergleichbar, bei der die Organisationseinheit so, wie sie steht und liegt, am gleichen Ort erhalten bleibt¹⁷³. Ein Geschäftswert kann aber nur mit der Übernahme eines ganzen, lebenden und eingeführten Betriebs oder Teilbetriebs erworben werden¹⁷⁴.

Das Problem wird ersichtlich, wenn auch auf Seiten des übernehmenden Unternehmens bei der Bestimmung des Höchstpreises¹⁷⁵ ebenfalls eine Bewertung auf Basis von Gewinnerwartungen gefordert wird¹⁷⁶. Für die Bestimmung eines eventuellen Höchstpreises beim Übernehmenden als Preisuntergrenze ein Transferpaket als Ganzes zugrunde zu legen, welches er niemals vom Funktion abgebenden Unternehmen erhalten hat, entspricht nicht dem Verhalten fremder Dritter¹⁷⁷. Ein etwaiges zu kompensierendes Gewinnpotenzial kann das übernehmende Unternehmen aus Sicht des Fremdvergleichs nur hinnehmen, soweit das Gewinnpotenzial mit den tatsächlich übertragenen Wirtschaftsgütern verbunden ist und nicht als deutscher, standortbezogener Geschäfts- oder Firmenwert mit dem Transferpaket als Ganzes¹⁷⁸. Hingegen führt SCHREIBER ins Feld, dass ein Geschäftswert auch dann übergehen könne, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden. Ob der Geschäftswert ggfs. partiell übergegangen sei, hänge nicht von der (Teil-)Betriebsseigenschaft der verlagerten Funktion ab, sondern davon, ob einzelne oder alle geschäftswertbildenden Faktoren

¹⁶⁸ Vgl. KROPPE, in: KROPPE, Handbuch internationaler Verrechnungspreise, FVerIV, Anm. 131.

¹⁶⁹ Vgl. Ebenda.

¹⁷⁰ Vgl. oben Kapitel B. I. 3. b).

¹⁷¹ Vgl. KROPPE, in: KROPPE, Handbuch internationaler Verrechnungspreise, FVerIV, Anm. 130; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2010, 1309, 1314.

¹⁷² Vgl. HAAS, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 715, 717.

¹⁷³ Vgl. KROPPE/RASCH, IWB 2010, 316, 322; zu einer ausführlichen, tabellarischen Gegenüberstellung von Funktion und Teilbetrieb siehe BORSTEL/SCHÄPERCLAUS, IStR 2008, 275, 284.

¹⁷⁴ Vgl. BFH Urteil v. 18.12.1993 IV R 40/92, BStBl II 1994, 224.

¹⁷⁵ Siehe oben Kapitel B. I. 3. b).

¹⁷⁶ Vgl. KROPPE/RASCH, IWB 2010, 316, 322.

¹⁷⁷ Vgl. KROPPE, in: KROPPE, Handbuch internationaler Verrechnungspreise, FVerIV, Anm. 131.

¹⁷⁸ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2010, 1309, 1314.

übergegangen sind. Der Geschäftswert sei Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens. Bei deren Übertragung müsse er folgen¹⁷⁹.

Die grundsätzliche Einbeziehung des funktionsspezifischen Geschäfts- oder Firmenwerts in die Bewertungsgrundlage auch unterhalb der Teilbetriebsebene ist einer der Hauptkritik- und Streitpunkte an den Vorschriften zur Funktionsverlagerung¹⁸⁰. Die Debatte darüber wird bei der Untersuchung der Ausnahmetatbestände zur Transferpaketbewertung aufgegriffen werden¹⁸¹.

c) Bezug zum Wirtschaftsgut

Den Vorschriften des AStG und der FVerlV folgend wird ersichtlich, dass Funktionsverlagerung bzw. Transferpaket umfassender sind als die bloße Verlagerung von Wirtschaftsgütern¹⁸². Es geht auf den ersten Blick um die Verlagerung und Vergütung einer beim Abgebenden erprobten Organisationseinheit in Form einer sprudelnden Einkunftsquelle bzw. einer solchen Organisationseinheit deren Entwicklung zur sprudelnden Einkunftsquelle bereits derart manifestiert ist, dass ein fremder Dritter ein Entgelt dafür entrichten würde¹⁸³. Die reine Übertragung von Vermögenswerten materieller oder immaterieller Art stellt noch keine Funktionsverlagerung dar. Auf den zweiten Blick ist deren Erfassung allerdings zentrales Ziel der Regelungen der Funktionsverlagerung¹⁸⁴. Kritisch bzgl. des Erreichens dieses Regelungsziels äußert sich FRISCHMUTH. Durch das Abstellen auf die Übertragung eines organischen Teilseines Unternehmens werde dieses Regelungsziel verfehlt¹⁸⁵. Gesetzgeber und Finanzverwaltung versuchen, durch Atomisierung des Funktionsbegriffs diesen Malus zu kompensieren¹⁸⁶. Die Gleichbehandlung mit einer Teilbetriebsveräußerung auf jeder Ebene ist nicht durchzuhalten. Trotzdem wird durch die Vorschriften zur Funktionsverlagerung samt grundsätzlich zu erfolgreicher Gesamtbewertung bis hinunter zur Ebene der Wirtschaftsgüter ein völlig neuer Bewertungsmaßstab angesetzt, der über die stillen Reserven, die dem einzelnen Wirtschaftsgut innewohnen, hinausgeht.

¹⁷⁹ Vgl. SCHREIBER, in: KROPPE, Handbuch internationaler Verrechnungspreise, FVerlV Anm. 66.

¹⁸⁰ Ausführlich vgl. BLUMERS, BB 2007, 1757 ff.

¹⁸¹ Siehe unten Kapitel C. II. 3. b).

¹⁸² Ausführlich vgl. GREINERT, Ubg 2010, 101 ff.

¹⁸³ Vgl. SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 435

¹⁸⁴ Vgl. FRISCHMUTH, StuB 2010, 91, 93; FROTSCHER, FR 2008, 49, 51 ff.

¹⁸⁵ Vgl. FRISCHMUTH, StuB 2010, 91, 94 f.

¹⁸⁶ Vgl. GREINERT, Ubg 2010, 101, 108; SCHREIBER, in: KROPPE, Handbuch internationaler Verrechnungspreise, FVerlV, Anm. 44.

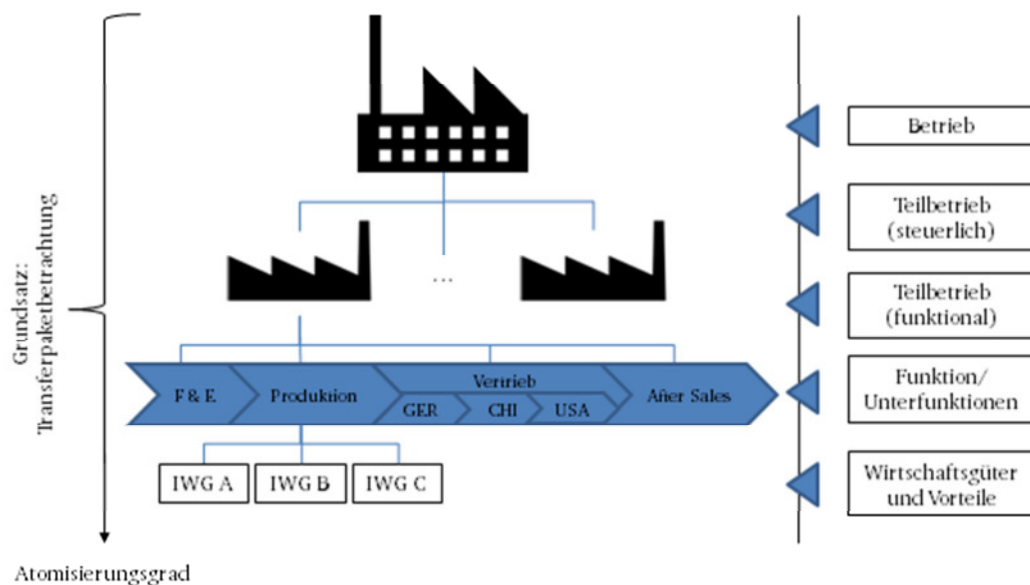


Abbildung 3: Durch Atomisierung des Funktionsbegriffs wird zur Erreichung des Regelungszweckes die Transferpaketbetrachtung auch unterhalb der Teilbetriebsebene angewendet; die Öffnungsklauseln zur Einzelbewertung werden bei dieser Abbildung nicht berücksichtigt¹⁸⁷.

III. Zwischenergebnis

Bei § 1 AStG handelt es sich um eine Einkünftekorrekturvorschrift. Die steuerliche Bemessungsgrundlage des Stpfl wird korrigiert, wenn dieser mit einer ihm nahestehenden Person nicht fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise i.R. einer schuldrechtlichen Geschäftsbeziehung beliebigen Inhaltes vereinbart. Maßgeblich ist hierbei der international anerkannte Fremdvergleichsgrundsatz oder auch das *dealing at arm's length*-Prinzip. Des Weiteren soll durch Implementieren des *dealing at arms's length*-Prinzips in das AStG Doppelbesteuerung vermieden werden. Dem Stpfl wie der Finanzverwaltung werden in § 1 Abs. 3 AStG sowie den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD Methoden an die Hand gegeben, die sie in die Lage versetzen, fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise ermitteln zu können. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist auch für Funktionsverlagerungen und die Bewertung der mit der Funktion übergehenden Vermögenswerte anzuwenden.

Nur auf den ersten Blick hat der Gesetzgeber die Spezialvorschriften des § 1 Abs. 3 Satz 9 f AStG zur Funktionsverlagerung nicht für die Verlagerung einzelner Wirtschaftsgüter sondern für die Verlagerung im Inland geschaffener, sprudelnder Einkunftsquellen erlassen. Die Funktion selbst ist ein abstraktes, organisationstheoretisches Gebilde, dessen Verlagerung an sich keine steuerlichen Konsequenzen nach sich zieht. Der Gesetzgeber nimmt an, dass zur Ausübung der Funktion Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile nötig

¹⁸⁷ Eigene Darstellung; inhaltlich vgl. KROPPE/RASCH, IWB 2010, 316, 323.

sind. Aus der Funktionsausübung resultieren Gewinnpotenziale. Somit besteht eine wechselseitige Beziehung zwischen Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen einerseits und Gewinnpotenzialen andererseits. Der Wert des Einen spiegelt sich im Verrechnungspreis des jeweils Anderen wider.

Aus Sicht des Gesetzgebers erscheint die korrekte Bewertung einer Funktion problematisch. Er sieht sich bei der Identifikation ebendieser Wirtschaftsgüter und Vorteile einer Informationsasymmetrie gegenüber dem Stpfl ausgesetzt. Deshalb sind aus der Funktionsausübung resultierende Chancen und Risiken oder auch Gewinnpotenziale bei der Bewertung zu berücksichtigen; es wird von der Bewertung auf Basis der Einzelwirtschaftsgüter abgerückt. Dazu schafft der Gesetzgeber das künstliche Konglomerat des Transferpakets, welches entweder selbst als Ganzes oder aber dessen Bestandteile Ausgangspunkt für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises für eine verlagerte Funktion sind. Unabhängig von der betrieblichen Organisationsebene, auf der die Funktionsverlagerung vollzogen wird, schließt das Transferpaket grundsätzlich einen funktionsspezifischen Geschäfts- oder Firmenwert ein. Auf den zweiten Blick wird ein neuer Bewertungsmaßstab eingeführt, der die Erfassung nicht zum Wirtschaftsgut erstarkter immaterieller Vermögenswerte bei deren Übertragung ins Ausland sicherstellen soll.

Die Einbeziehung des Geschäfts- und Firmenwerts in das Transferpaket bzw. in den Umfang des Gegenstandes der Geschäftsbeziehung zwischen Nahestehenden auf allen betrieblichen Aggregationsebenen verstößt gegen den Fremdvergleichsgrundsatz. Obwohl das übernehmende Unternehmen nicht vom deutschen Geschäfts- oder Firmenwert profitiert, weil die Funktionsverlagerung gerade nicht mit einer Teilbetriebsveräußerung vergleichbar ist, muss es grundsätzlich diesen bei der Findung des Verrechnungspreises für die übertragene Funktion berücksichtigen; dieser hat den Umfang des ganzen Transferpakets abzubilden.

C. Gesamt- und Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen

Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisfestsetzung bei Funktionsverlagerungen ist also das Transferpaket, wie es in Kapitel B. II. 3. eingeführt wurde. Nachdem im vorangehenden Abschnitt der Umfang des Transferpaketes im Vordergrund stand, soll nun die Transferpaketbewertung selbst im ersten Teil des folgenden Abschnittes eingehend und kritisch untersucht werden. Dem sind die drei Ausnahmetatbestände zur Paketbewertung gegenüber zu stellen, wie es im zweiten Teil dieses Kapitels geschieht. Die Modifikation der Bewertungsvorschriften der Funktionsverlagerung war Gegenstand der jüngsten Änderungen des § 1 AStG, die mit dem *Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* verwirklicht wurden. Kern der Änderung ist, dass nunmehr eine dritte Ausnahmeklausel vorgesehen ist, die unter gewissen Tatbestandsvoraussetzungen das Abweichen von der Transferpaketbewertung zulässt. Deshalb findet die neu hinzugekommene Klausel in § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG besondere Beachtung.

Auf diese Weise soll ein Überblick über die deutschen Bewertungsvorschriften der Funktionsverlagerung gegeben werden, der als Basis für einen Vergleich der deutschen Vorschriften zur Funktionsverlagerung mit internationalen Standards hinsichtlich Gesamt- und Einzelbewertung in Kapitel D. dient.

I. Grundsatz der Transferpaketbewertung

Die Wahl der Formulierung des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG „...ist auf die verlagerte Funktion Satz 5 [Hypothetischer Fremdvergleich] anzuwenden, weil für das Transferpaket als Ganzes keine zumindest eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte vorliegen,...“ lässt den Rückschluss zu, dass grundsätzlich das Transferpaket für die Verrechnungspreisfindung heranzuziehen ist. Gleichzeitig geht aus diesem Auszug aus dem Gesetzestext hervor, dass auch für das Transferpaket der herkömmliche Stufenalgorithmus des § 1 Abs. 3 Sätze 1-5 AStG gilt, wonach zunächst für den zu bewertenden Gegenstand ein tatsächlicher Fremdvergleich auf Basis zumindest eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte durchgeführt werden muss. Wenn die Voraussetzungen dafür nicht gegeben sind, sprich keine Fremdvergleichswerte vorliegen, ist auch hinsichtlich der Bewertung des Transferpaketes auf den hypothetischen Fremdvergleich zurückzugreifen¹⁸⁸. Dies wird gleichfalls in § 2 Abs. 2 FVerlV klar zum Ausdruck gebracht.

1. Bewertung des Transferpaketes auf Basis von Fremdvergleichswerten

Soll die Bewertung der Transaktion bzw. der Fremdvergleich auf dem Wege des tatsächlichen Fremdvergleichs vorgenommen werden, ist dies mit zwei Fragestellungen verbunden. Erstens ist zu klären, ob überhaupt zumindest eingeschränkt vergleichbare Transferpakete existieren können, die zur Durchführung des

¹⁸⁸ Ebenso EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Ubg 2009, 233, 244.

tatsächlichen Fremdvergleichs zwingend erforderlich sind. Wenn dies zu bejahen ist, stellt sich des Weiteren die Frage, wie ein Wert für das Transferpaket mit den zur Verfügung stehenden Standardmethoden ermittelt werden kann.

a) Vergleichbarkeit

Zu den Vergleichbarkeitsvoraussetzungen i. R. d. tatsächlichen Fremdvergleichs sei auf Kapitel B. I. 3. verwiesen. Eine Vergleichbarkeitsuntersuchung des Transferpaketes erfordert gewissermaßen dessen Aufschnüren, um eine Analyse der wirtschaftlich relevanten Bedingungen der Transaktion¹⁸⁹ vornehmen zu können. Denn es ist zu bedenken, durch welche Parameter das Transferpaket charakterisiert ist und welche dieser Parameter Preisbestimmungsfaktoren darstellen. Vergleichbarkeit muss daher bezogen auf die Funktion, also das durch sie verkörperte Aufgabenbündel, und die dazu herangezogenen Wirtschaftsgüter und Vorteile, äquivalent dazu das Gewinnpotenzial, gegeben sein.

Die Zuordnung von Aufgabenbündeln zu einer Funktion dürfte sich von Unternehmen zu Unternehmen unterscheiden, denn uneingeschränkt vergleichbare Organisationsstrukturen sind in der Praxis kaum anzutreffen. Die Höhe der Gewinnpotenziale ist zu einem erheblichen Anteil abhängig von der verfolgten Geschäftsstrategie. Geschäftsstrategien sind äußerst vielfältig gestaltet und zeichnen sich im Einzelfall ebenfalls durch individuellen Charakter aus. Anknüpfen an die mitübertragenen oder mit überlassenen Wirtschaftsgüter und Vorteile erscheint ebenfalls problematisch; das BMF geht sogar von Unvergleichbarkeit aus, wenn spezielle, besonders wertvolle immaterielle Wirtschaftsgüter von Bedeutung sind¹⁹⁰. Die Funktionsverlagerung zeichnet sich in der Regel durch den Übergang wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter aus. Die Betrachtung allein immaterieller Wirtschaftsgüter schließt sonstige Vorteile nicht mit ein, obwohl auch diese als Preisbestimmungsfaktor anzusehen sind. Sie sind nicht beobachtbar und somit nicht vergleichbar.

OESTREICHER argumentiert entsprechend, uneingeschränkte Vergleichbarkeit könne schon deshalb kaum hergestellt werden, weil die Möglichkeit, alle Vergleichbarkeitskriterien beobachten zu können, beschränkt sei. Alternativ könnten Finanzverwaltung und Stpfl auf eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte aus Unternehmenstransaktionen zurückgreifen. Dazu wären Funktionsgesellschaften wie Management-Produktions- oder Vertriebsgesellschaften in den Blick zu nehmen. Dies sei aber insbesondere deshalb problematisch, da es möglich sein müsse, von einem Gesamtwert eines Unternehmens auf den Wert einer seiner Funktionen überzuleiten. Dies würde noch dadurch erschwert, dass die verfügbaren Informationen sich auf

¹⁸⁹ Vgl. FÖRSTER, ISiR 2011, 20, 22.

¹⁹⁰ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Verfahren, BStBl I 2005, 570, Tz. 3.4.12.7. Buchstabe b).

primär große Transaktionen erstreckten, die in aller Regel Unternehmensgruppen und komplexe Strukturen erfassten¹⁹¹.

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte sich für ein Transferpaket in der Regel nicht finden lassen. Ausnahmen dürften allenfalls Routinefunktionen bilden. Für solche Funktionsverlagerungen ließen sich durchaus Marktpreise innerhalb gewisser Bandbreiten feststellen, so BAUMHOFF/DITZ/GREINERT¹⁹². Der tatsächliche Fremdvergleich entfaltet für die Transferpaketbetrachtung trotzdem kaum Relevanz. In den kritischen Fällen, die sich durch die Verlagerung von Gewinnpotenzial in Form von hochwertigen immateriellen Vermögenswerten auszeichnen, greift obige Argumentation. Es ist regelmäßig eine Bewertung auf dem Wege des hypothetischen Fremdvergleichs vorzunehmen¹⁹³.

b) Anwendung der Standardmethoden bei Routinefunktionen

Bei Routinefunktionen bietet es sich für den Stpfl an, den Fremdvergleichspreis direkt für die Bewertung der eigenen Transaktion heranzuziehen und insofern auf die Preisvergleichsmethode zurückzugreifen. Mangels nennenswerter Gewinnpotenziale macht die Anwendung eines kapitalwertorientierten Verfahrens aus der Unternehmensbewertung, beispielsweise nach IDW S1¹⁹⁴, hier wenig Sinn. Dies wäre allenfalls angebracht, wenn man die Absicht hätte, zunächst einen eigenen Verrechnungspreis zu generieren und diesen dann an den mittels Preisvergleichsmethode ermittelten Fremdvergleichspreisen verproben wollte.

Für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ist zu bedenken, dass das Transferpaket bei Routinefunktionen nur von eingeschränktem Umfang ist. Die, wenn überhaupt vorhandenen Gewinnpotenziale, dürften die Summe der nicht wesentlichen immateriellen und materiellen Wirtschaftsgüter kaum übersteigen. Das Übergehen von sonstigen Vorteilen erscheint unwahrscheinlich. So bleiben wenige, klar erkennbare Wirtschaftsgüter und ggfs. Dienstleistungen, die im Paket mit einem Kostenaufschlag zu versehen sind. Daher dürfte die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode im Ergebnis der Rechtsfolge der ersten Öffnungsklausel zur Einzelbewertung gleichkommen¹⁹⁵. Gleiches gilt für die Anwendung der Preisvergleichsmethode. Es ist anzunehmen, dass ein fremder Dritter bei der Bepreisung von Routinefunktionen auch nicht anders verfährt, als die ihm entstehenden Kosten mit einem marktüblichen Aufschlag zu versehen. Insofern wendet der Stpfl die Kostenaufschlagsmethode bei Verwenden der Preisvergleichsmethode gewissermaßen über Umwege an.

Die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode erscheint zur Transferpaketbewertung ungeeignet und erfährt daher keine weitere Würdigung.

¹⁹¹ Vgl. OESTREICHER, Ubg 2009, 80, 89.

¹⁹² Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1948.

¹⁹³ Vgl. BR-Drucks. 352/08, 15; LENZ/AUTENSTRAUCH, DB 2010, 696, 696; LUCKHAUPT, DB 2010, 2016, 2017.

¹⁹⁴ Veröffentlicht in Wpg 2008, Supplement, 68 ff.

¹⁹⁵ Siehe unten Kapitel C. II. 1.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Bewertung von Transferpaketen, die Routinefunktionen abbilden, auf dem Wege des tatsächlichen Fremdvergleichs wenig umstritten ist, eine solche Konstellation im gesamten Spektrum der Funktionsverlagerungen aber eine Ausnahme darstellt.

2. Bewertung des Transferpaketes auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs

Im Falle der Funktionsverlagerung hat also regelmäßig eine Bewertung des Transferpakets auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs nach § 1 Abs. 3 Satz 5 ff. AStG zu erfolgen, weil zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte für das Transferpaket nur ausnahmsweise zur Verfügung stehen¹⁹⁶. Die allgemeinen Grundsätze des hypothetischen Fremdvergleichs wurden an anderer Stelle bereits erläutert¹⁹⁷. Elementares Element des hypothetischen Fremdvergleichs ist demnach, dass der zu ermittelnde Einigungsbereich von den jeweiligen Gewinnpotenzialen bestimmt wird, die einer Funktionsanalyse und innerbetrieblichen Planrechnungen zu entnehmen sind, § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG.

a) Kapitalwertorientierte Bewertung zur Ermittlung des Einigungsbereichs

Im Falle der Funktionsverlagerung sind durch den Stpfl bei genau dieser Ermittlung des Einigungsbereichs des Weiteren jeweils funktions- und risikoadäquate Kapitalisierungszinssätze zu berücksichtigen, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG. Das Anknüpfen an die Begriffe „Planrechnung“ und „Gewinnpotenziale“ in Verbindung mit der Anwendung von „Kapitalisierungszinssätzen“ macht deutlich, dass gefordert wird, einen „net present value“¹⁹⁸ oder allgemein „Barwert“, § 1 Abs. 4 FVerIV, für das Transferpaket zu ermitteln, und zwar aus Sicht des verlagernden als auch des übernehmenden Unternehmens¹⁹⁹.

aa) Überblick

Bei der Anwendung von Verfahren zur Berechnung eines Barwerts ist zunächst fraglich, welche Parameter zur Berechnung herangezogen werden sollen und wie diese im Einzelfall zu ermitteln sind. Maßgeblichen Einfluss auf die konkrete Ausgestaltung des anzuwendenden Berechnungsverfahrens ist dem Kapitalisierungszeitraum zuzuschreiben. Daneben ist entscheidend, ob ggfs. ausreichend Informationen zur Verfügung stehen, um periodenbezogene Bezugsgrößen zu ermitteln. Üblicherweise liegen Planzahlen nur für einen begrenzten Zeitraum vor²⁰⁰. Für den Zeitraum nach der planbaren Phase ist ein sog. Terminal Value als ewige Rente eines nachhaltig erzielbaren Cash-Flows bzw. Ertrags zu berechnen²⁰¹. Der Gesamtbarwert entspricht der Summe aus

¹⁹⁶ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz.2.2.1.2; WULF, DB 2007, 2280, 2283.

¹⁹⁷ Siehe oben Kapitel B. I. 3. b).

¹⁹⁸ Vgl. BR-Drucks. 352/08, 17.

¹⁹⁹ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2007, 1649, 1651.

²⁰⁰ Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN, Unternehmensbewertungen (2008), 27.

²⁰¹ Vgl. Ebenda.

dem Barwert der Planungsperiode und dem Terminal Value. Demnach sind folgende grundlegende Schemata zu unterscheiden:

Unendlicher Kapitalisierungszeitraum		
$PV = \frac{X}{r}$	$PV = \frac{X}{(r - g)}$	$PV = \sum_{t=1}^T \frac{X_t}{(1+r)^t} + \frac{X_T}{(1+r)^T} \frac{(1+g)}{(r-g)}$
Bestimmter Kapitalisierungszeitraum		
$PV = \sum_{t=1}^T \frac{X_t}{(1+r)^t}$		

Tabelle 1: Grundformen der Kapitalwertberechnungsverfahren²⁰²

Soll ein Discounted-Cashflow-Verfahren angewendet werden, so ist als Bezugsgröße der gewünschte Cashflow einzusetzen, ein ertragswertorientiertes Verfahren verlangt den Ansatz finanzieller Überschüsse²⁰³.

Hinsichtlich der Transferpaketbewertung sind daher insbesondere zu klären²⁰⁴:

- Definition der „Gewinnpotenziale“ sowie die Isolierung und Prognose der zu deren Berechnung notwendigen Größen,
- Bestimmung des Kapitalisierungszeitraums, der der Bewertung zu Grunde zu legen ist,
- Bestimmung des funktionsadäquaten Kapitalisierungszinssatzes.

Die genannten Bereiche werden daher im Folgenden mit Blick auf die einschlägigen Vorschriften der §§ 3-5 FVerlV im Verbund mit den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung einer genaueren Betrachtung unterzogen.

bb) Regelmäßige Bewertung nach IDW Standard S 5

Ob ein Bewertungsverfahren, das dem IDW Standard S 1 „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“, dem IDW Standard S 5 „Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte“ oder einem anderen betriebswirtschaftlich anerkannten Verfahren entspricht und steuerlich anzuerkennen ist, macht die Finanzverwaltung von dem Charakter und der Bedeutung der Funktionsverlagerung

²⁰² Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN, Unternehmensbewertungen (2008), 39, 79 f.

²⁰³ Vgl. BORSTELL/WEHNERT, in: VÖGELE, Verrechnungspreise (2011), Anm. Q 530 ff.

²⁰⁴ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1949; OESTREICHER/HUNDESHAGEN, IStR 2009, 145, 147; IDW S 5, Tz. 23.

abhängig. Auf ein dem Bewertungsstandard IDW S 1 entsprechendes Verfahren sei insbesondere dann zurückzugreifen, wenn die steuerlichen Betriebs- und Teilbetriebskriterien erfüllt sind²⁰⁵. Andernfalls, wenn von der Funktionsverlagerung vor allem immaterielle Wirtschaftsgüter betroffen sind, bietet der IDW Standard S 5 „Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte“ Anhaltspunkte zur Vorgehensweise bei der Ermittlung der jeweiligen Mindest- und Höchstpreise²⁰⁶. Dies betrifft insbesondere die bei immateriellen Vermögenswerten wie auch bei der Funktion unterhalb der Teilbetriebsebene diffizile Isolierung der zu diskontierenden Bezugsgröße²⁰⁷. Ausweislich voriger Ausführungen liegt der Schwerpunkt der Vorschriften zur Funktionsverlagerung auf der Erfassung aller immaterieller Vermögenswerte, die mit der Funktion zwischen den Nahestehenden übergehen. Es kann unterstellt werden, dass regelmäßig vor allem immaterielle Wirtschaftsgüter von der Funktionsverlagerung betroffen werden. Deshalb bezieht sich nachfolgende Darstellung des Vorgehens bei der Bewertung eines Transferpakets vorwiegend auf den IDW Standard S 5 „Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte“.

(1) Isolierung und Prognose der Bezugsgröße

Ausgangspunkt der Kapitalwertberechnung ist die Frage, welche Bezugsgröße zu wählen ist. Ziel der Handlungen des Stpfl ist es, einen Transferpaketwert zu ermitteln. Dieser Wert des Transferpakets muss „aus Sicht der beteiligten Unternehmen in Übereinstimmung mit den Gewinnen stehen, die zum Zeitpunkt der Verlagerung aus der Ausübung der Funktion erwartet werden können und der Funktion zuzuordnen sind“, § 3 Abs.1 FVerlV, also mit den Gewinnpotenzialen. Bei der Auswahl der Bezugsgröße ist deshalb maßgeblich, welche Gewinngröße den „Wert“ verkörpert²⁰⁸. Des Weiteren ist deren Zuordnung zur Funktion sicherzustellen.

Gemäß § 1 Abs. 4 FVerlV ist bei der Berechnung der Gewinnpotenziale vom „Reingewinn nach Steuern“ auszugehen. M.a.W. sind Reingewinne als Bezugsgröße für die Berechnung desjenigen Barwertes, der die Gewinnpotenziale darstellt, heranzuziehen²⁰⁹. Der Reingewinnbegriff erfährt seitens der Finanzverwaltung dahingehend eine Eingrenzung, als dass für seine Ermittlung nur die finanziellen Überschüsse nach Fremdkapitalkosten und Steuern relevant seien²¹⁰. Hinsichtlich nicht zahlungswirksamer Ergebnisbeiträge sei eine sachgerechte Korrektur vorzunehmen²¹¹. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht wird dann vom „Flow to

²⁰⁵ Vgl. VÖGELE, DStR 2010, 418, 422; BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.3.2.1.

²⁰⁶ Veröffentlicht in Wpg Supplement 2010, 109ff; einführend vgl. BEYER/MACKENSTEDT, Wpg 2008, 338 ff.

²⁰⁷ Kritisch vgl. SCHILDBACH, DStR 2010, 69, 75 f.: Eine Bewertung auf Basis zukünftiger Cashflows könne nicht für (materielle oder immaterielle) Güter gelingen, deren Einzahlungen gerade auf deren Kombination beruhen; der Beitrag diskontierter Werte zur Information des Marktes beschränke sich auf Weitergabe von Preisen, die der Markt gefunden habe oder finden würde (Zirkularitätsproblem).

²⁰⁸ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1949.

²⁰⁹ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.4.

²¹⁰ Der Ansatz rein finanzieller Überschüsse entspräche der Verwendung eines Ertragswertverfahrens; vgl. dazu BORSTELL/WEHNERT, in: VÖGELE, Verrechnungspreise (2011), Anm. Q 532.

²¹¹ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.4.1.

Equity“ gesprochen²¹². FROTSCHER bemängelt, dem so definierten Reingewinn wohnten zu viele subjektive Elemente inne und der Objektivität sei eher gedient, wenn, wie auf dem Drittmarkt üblich, auf den EBITDA abgestellt würde²¹³. Dem ist entgegenzuhalten, dass nicht ein objektiver Wert des Transferpakets ermittelt werden soll, sondern der subjektive Wertfindungsprozess objektiv beurteilt werden soll.

Eine weiterführende Definition des Begriffs Reingewinn fehlt. Dies erscheint zweckmäßig, weil ansonsten seitens des Gesetzgebers ein einheitlich anzuwendender Rechnungslegungsstandard normiert werden müsste, der bei der Berechnung des Reingewinns nach Steuern heranzuziehen wäre²¹⁴. Gerade vor dem Hintergrund des Auslandsbezugs würde dies eine unnötige zusätzliche Komplikation verursachen. Nach der bestehenden Regelung kann der Stpfl einen ihm zweckmäßigen Rechnungslegungsstandard wählen, um Nettogewinngrößen zu ermitteln; beispielsweise die jeweiligen nationalen Vorschriften oder auch IAS/IFRS zugrunde legen²¹⁵. Darüber hinaus ist fraglich, ob die über die Unternehmenssteuern hinausgehenden persönlichen Ertragssteuern des Unternehmenseigners bei der Berechnung des „Reingewinns nach Steuern“ vom Nettogewinn des Unternehmens abzuziehen sind. Während die Finanzverwaltung dies dem Stpfl freistellt²¹⁶, wird dies in der Literatur bejaht, da es für die Größe „Wert“ letzten Endes auf die Zuflüsse beim Gesellschafter ankäme²¹⁷.

Hinsichtlich der Prognose der Reingewinne ist es dem Stpfl aufgrund der Unbestimmtheit des Reingewinnbegriffs des Weiteren möglich, Zahlen aus seinem internen Rechnungswesen heranzuziehen und aus diesen den zukünftigen, (periodenspezifischen) Reingewinn nach Steuern zu berechnen. Mit Hinblick auf die an anderer Stelle diskutierte Definition der Funktion erscheint dies insofern schlüssig, als dass die Erfassung eines Aufgabenbündels als Kostenstelle als ein Anknüpfungspunkt für das Vorliegen einer Funktion diskutiert wurde.

Abhängig von der Art des Transferpakets können bei der Isolierung und Prognose der auf das Transferpaket entfallenden Reingewinne dennoch erhebliche Schwierigkeiten auftreten. Liegt der Verlagerung solch eine Funktion zu Grunde, für die eine Ergebnisplanung vorliegt, sollte die Isolierung und Prognose der Reingewinne nach Steuern kaum Probleme bereiten. Dies träfe beispielsweise bei der Verlagerung einer Vertriebsfunktion mit Zuständigkeit für ein bestimmtes Land, in Verbindung mit einer landesspezifischen Ergebnisplanung zu, ebenso wie bei der Übertragung von Teilbetrieben²¹⁸.

²¹² Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN, Unternehmensbewertungen (2008), 36; Ertragswert-fahren, DCF-Flow to Equity und Flow toEntity/WACC-Verfahren führen theoretisch zum gleichen Ergebnis. Ausführlich dazu siehe auch BORSTELL/WEHNERT, in: VÖGELE, Verrechnungspreise (2011), Anm. Q 538; ausführlich zur Anwendung des Flow toEntity/WACC Verfahrens vgl. OESTREICHER, Ubg 2009, 380 ff.

²¹³ Vgl. FROTSCHER, FR 2008, 49, 57.

²¹⁴ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DSStR 2008, 1945, 1949.

²¹⁵ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DSStR 2008, 1945, 1949; BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.4.1.

²¹⁶ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.1.4.2.

²¹⁷ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DSStR 2008, 1945, 1949.

²¹⁸ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DSStR 2007, 1649, 1653.

Im wohl regelmäßig auftretenden anderen Fall ist zur Isolierung der Reingewinne nach Steuern in der Literatur vielfach von einer vierfachen Bewertung zur Gewinnpotenzialermittlung die Rede²¹⁹. Diese Herangehensweise knüpft an die Mehrgewinnmethode an, eine Methode zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte nach IDW S5, die zur Isolierung der Cashflows immaterieller Vermögenswerte verwendet wird²²⁰. Bei der Isolierung der Reingewinne nach Steuern ist danach zu differenzieren, ob eine periodenspezifische Differenzenberechnung der Reingewinne erfolgen soll (direkte Methode) oder auf dem Wege jeweils zweifacher Bewertungen des jeweiligen Gesamtunternehmens (indirekte Methode)²²¹.

Anzustreben ist die Vornahme von jeweils zwei Bewertungen der Reingewinne nach Steuern pro Periode auf Seiten des abgebenden und übernehmenden Unternehmens und zwar jeweils vor und nach der Funktionsverlagerung. Die resultierende periodenspezifische Reingewinndifferenz nach Steuern kann dem Reingewinn, der pro Periode auf die Funktion entfällt, gleichgesetzt werden. Die Diskontierung der der Funktion zuzuordnenden Reingewinne mit einem funktionsadäquaten Kapitalisierungszinssatz wäre dann auch sachgerecht. Die Durchführbarkeit eines solchen Verfahrens hängt vom Vorliegen und der Qualität der vorhandenen Planzahlen und des vorgesehenen Diskontierungszeitraums ab²²². Bei genauem Hinsehen ist Gewinnpotenzial und damit der Wert eines Transferpaketes also die Summe der diskontierten, perioden- und funktionsspezifischen Reingewinndifferenzen.

Der Reingewinn nach Steuern kann auf verschiedene Weise in die Berechnung der Gewinnpotenziale bzw. des Transferpaketwerts eingehen. Verschiedene Varianten sind in der nachfolgenden Tabelle abhängig von Kapitalisierungszeitraum und Informationssituation zusammengefasst.

²¹⁹ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1950; BLUMERS, BB 2007, 1757, 1762; KROPPE/RASCH, IWB 2009, 789, 809; VÖGELE, DStR 2010, 418, 422.

²²⁰ Vgl. BEYER/MACKENSTEDT, Wpg 2008, 338, 344; IDW S 5, Tz. 33.

²²¹ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 4.1.4.1.

²²² Vgl. IDW S 1, Tz. 27

1)	Kapitalisierungszeitraum T Perioden	Planzahlen für jede Periode t vorhanden
	$GP_0 = TPW = \sum_{t=1}^T \frac{\Delta RG_t}{(1 + r_{Fkt})^t}$	
2)	Unendlicher Kapitalisierungszeitraum	Planzahlen bis Periode T vorhanden
	$GP_0 = TPW = \sum_{t=1}^T \frac{\Delta RG_t}{(1 + r_{Fkt})^t} + \frac{\Delta RG_T}{(1 + r_{Fkt})^T} \frac{(1 + g)}{(r_{Fkt} - g)}$	
3)	Kapitalisierungszeitraum T Perioden	Planzahlen vorhanden für Perioden $t \in [1; k], k < T$
	$GP_0 = TPW = \sum_{t=1}^k \frac{\Delta RG_t}{(1 + r_{Fkt})^t} + \sum_{t=k+1}^T \frac{\Delta RG_k (1 + g)}{(1 + r_{Fkt})^t}$	
4)	Unendlicher Kapitalisierungszeitraum	Keine Planzahlen vorhanden
	$GP_0 = TPW = \frac{\Delta RG_0}{r_{Fkt}}$	
5)	Kapitalisierungszeitraum T Perioden	Keine Planzahlen vorhanden
	$GP_0 = TPW = \sum_{t=1}^T \frac{\Delta RG_0}{(1 + r_{Fkt})^t}, \text{ wenn } \Delta RG_0 = \Delta RG_t \text{ für alle } t \in [0; T]$	

Tabelle 2: Reingewinndifferenz nach Steuern als Bezugsgröße für kapitalwertorientierte Bewertungsverfahren²²³

Allenfalls in den letzten beiden Szenarien erscheinen lediglich vier initiale, statische Bewertungen zur Ermittlung der Reingewinndifferenz ΔRG_0 als sachgerecht. Dies ist nur dann der Fall, wenn keine ausreichenden Planzahlen aus dem internen Rechnungswesen bereitgestellt werden können. Liegen keine Planzahlen vor, ist aber dennoch ein nur begrenzter Kapitalisierungszeitraum vorgesehen, so ist eine korrekte Berechnung des Transferpaketwertes bzw. Funktionswertes nur möglich, wenn von gleichbleibenden Reingewinnen nach Steuern über den Kapitalisierungszeitraum ausgegangen wird.

Bei einer statischen Betrachtungsweise des Unternehmenswertes entspricht der Reingewinn dem Unternehmenswert (indirekte Methode). Nur bei dieser statischen Ermittlung des Unternehmenswertes ist eine Diskontierung der Wertdifferenz mit dem funktionsadäquaten Kapitalisierungszinssatzes möglich²²⁴. Will man dahingegen beim Anwenden der indirekten Methode bei der Unternehmensbewertung dynamische Elemente mit berücksichtigen, ist darauf zu achten, dass eine doppelte Diskontierung ausbleibt (Diskontierung der Reingewinne mit dem unternehmensspezifischen Kapitalisierungszinssatz (1) und der Differenz der

²²³ Eigene Darstellung.

²²⁴ Vgl. HERVÉ/HOFER/VOLTER/DARMANYAN, BC 2007, 258, 262; Tabelle 2, Varianten 4), 5).

Unternehmenswerte mit dem funktionsadäquaten Kapitalisierungszinssatz (2)). Denklogisch sind in diesem Fall aus der Differenz der Unternehmenswerte direkt Rückschlüsse auf den Mindest- bzw. Höchstpreis des Transferpakets zu ziehen. Sind allerdings die Voraussetzungen zur dynamischen Vorgehensweise gegeben, darf unterstellt werden, dass es dem Stpfl möglich ist, von Beginn an von der direkten Methode Gebrauch zu machen.

Die direkte Methode führt offenbar zu einem sachgerechteren Ergebnis, so dass sie auch von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter bevorzugt angewendet werden würde. Daher ist die direkte Methode der indirekten vorzuziehen.

(2) Kapitalisierungszeitraum

Aus Tabelle 2 geht hervor, dass neben der Auswahl der Bezugsgröße der Kapitalisierungszeitraum maßgeblichen Einfluss auf die Barwertbestimmung hat. §§ 2 Abs. 2 Satz 3, 6 FVerlV sehen vor, dass grundsätzlich ein ewiger Kapitalisierungszeitraum anzunehmen ist. Hiervon kann abgewichen werden, wenn der Stpfl einen von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Kapitalisierungszeitraum glaubhaft macht. Die Annahme, dass einmal getätigte Investitionen eine ewige Rente verschaffen, ist angesichts des ständigen Wandels der wirtschaftlichen Verhältnisse der Globalisierung unrealistisch und damit nicht fremdvergleichskonform²²⁵. Realistischer Weise ist in der Regel ein Kalkulationszeitraum von 3-5 Jahren maßgeblich²²⁶. FROTSCHEr unterscheidet, ein Kapitalisierungszeitraum von bis zu fünf Jahren bei einer bestehenden Funktion sowie 10-15 Jahren bei einem neu geschaffenen Produktionsstandort wäre das Maximum dessen, was noch als angemessen gesehen werden könne²²⁷.

Einflussfaktoren auf die Nutzungsdauer und damit den Kapitalisierungszeitraum sind aus betriebswirtschaftlicher Sicht zu ermitteln²²⁸. Dazu zählen beispielsweise Vertragslaufzeiten von Vertriebsverträgen, gesetzliche Kündigungsfristen, Produktlebenszyklen, technische Entwicklungen und Bedarfswandlungen am Markt²²⁹. So ist die Nutzungsdauer vorwiegend davon abhängig, wie lange der Stpfl seine Motive zur FVerl erfüllt sieht²³⁰.

Der Umfang des Nutzungszeitraumes entfaltet auch für die eventuell zu erfolgende Abschreibung der übergehenden Wirtschaftsgüter und Vorteile Relevanz. Er ist insbesondere dann maßgeblich, wenn auf Seiten des übernehmenden Unternehmens ggfs. ein Geschäftswert zu aktivieren und über die Nutzungsdauer

²²⁵ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1952.

²²⁶ Vgl. BAUMHOFF, in: F/W/B, AStG, § 1 Anm. 593, 600.1.

²²⁷ Vgl. FROTSCHEr, FR 2008, 49, 56.

²²⁸ Vgl. VÖGELE, DStR 2010, 418, 422.

²²⁹ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1952.

²³⁰ Ausführlich zu Motiven der Funktionsverlagerung vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.57.

abzuschreiben ist²³¹. Die maximale Abschreibungsdauer von 15 Jahren für den derivativen Geschäftswert nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG könnte insofern als Anhaltspunkt für die Deckelung des Nutzungszeitraums herangezogen werden.

Jeder Barwertberechnung wohnt die Problematik inne, dass diese Methode an zukünftige, ungewisse Größen anknüpft. Durch Unterstellen eines ewigen Kapitalisierungszeitraums wird die dem Transferpaketansatz ohnehin anhaftende Hinwendung zur Sollertragsbesteuerung noch verschärft. Untenstehende Grafik veranschaulicht dies schematisch. Der Anteil, der auf die hinsichtlich der Verwirklichung unsicherste Unendlichkeitskomponente entfällt (rot), dominiert den Barwert, der sich aus diskontierten Planzahlen (blau) und der Unendlichkeitskomponente zusammensetzt. Daher hat ggfs. bei der Modellierung dieses Wertanteils der Stpfl besondere Sorgfalt walten zu lassen²³².

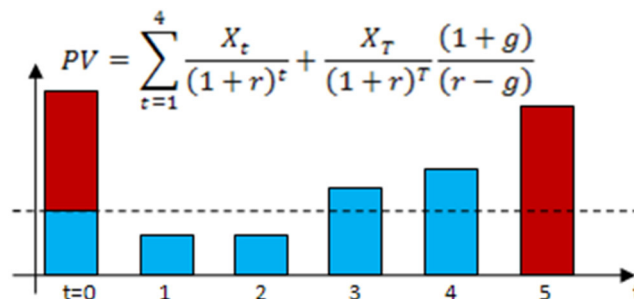


Abbildung 4: Bei unendlichem Kapitalisierungszeitraum wird die ohnehin vorhandene Sollertragsbesteuerung verschärft²³³

(3) Kapitalisierungszinssatz

Nicht von minderer Wichtigkeit bei der Barwertberechnung ist die Auswahl des Kapitalisierungszinssatzes. Bei der Transferpaketbewertung hat der Kapitalisierungszinssatz die Eigenschaften „funktions- und risikoadäquat“, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, zu erfüllen. Er setzt sich dabei aus einem Zins für eine risikolose Investition zuzüglich eines funktions- und risikoadäquaten Zuschlags zusammen, § 5 FVerlV. Dadurch soll erreicht werden, dass sich die beiden beteiligten Unternehmen durch den Vorgang der Funktionsverlagerung nicht schlechter stellen als durch eine vergleichbare alternative Investition am Kapitalmarkt²³⁴. Diese Auffassung entspricht der Ermittlung des Kapitalisierungszinses mittels CAPM, so wie sie auch nach IDW S 1²³⁵ und IDW S 5²³⁶ vorgesehen ist. Beide Größen sind entweder vor oder nach persönlichen Ertragssteuern anzusetzen²³⁷, auf jeden Fall äquivalent

²³¹ Vgl. VÖGELE, DSIR 2010, 418, 422..

²³² Vgl. MEITNER, Wpg 2008, 248, 248.

²³³ Eigene Darstellung.

²³⁴ Vgl. BR-Drucks. 352/08, 19.

²³⁵ Vgl. IDW S 1, Tz. 92, Tz. 114 ff, Tz. 123.

²³⁶ Vgl. IDW S 1, Tz. 43 ff.

²³⁷ Vgl. WAGNER/SAUR/WILLERSHAUSEN, Wpg 2008, 731, 737.

zu der Berücksichtigung persönlicher Ertragssteuern bei der Ermittlung der Reingewinne nach Steuern²³⁸. Bei Berücksichtigung seiner persönlichen Ertragssteuern wird der Investor versuchen, eine höhere Rendite am Kapitalmarkt durchzusetzen. Die Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes würde dann mit dem sog. Tax-CAPM erfolgen²³⁹.

Grundsätzlich bemisst sich der risikofreie Zins an Renditen zur Transferpaketnutzungsdauer laufzeitäquivalenter Staatsanleihen. Mit Hilfe von Modellrechnungen und statistischen Verfahren wird aus Zero-Bond Zinssätzen ein für alle Perioden einheitlicher Basiszinssatz abgeleitet²⁴⁰. Die Zuschläge für beide Unternehmen sollen sich nach den marktüblichen Renditen orientieren, die für die Ausübung vergleichbarer Funktionen erzielt werden²⁴¹. D.h. die zweite Komponente des CAPM bzw. Tax-CAPM bemisst sich nach der sog. Marktrisikoprämie²⁴², die skaliert um den individuellen Beta-Faktor, den der Funktion bzw. dem Transferpaket angemessenen Risikozuschlag abbildet²⁴³. Voraussetzung für die Ermittlung des individuellen Beta-Faktors ist, dass ausreichend vergleichbare Funktionen und Renditeerwartungen beobachtbar sind. Das Fehlen vergleichbarer Funktionen bzw. Transferpakete führt aber gerade zur Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs. Ein funktionsspezifisches Risikomaß wird sich auf dem Vergleichswege regelmäßig nicht ermitteln lassen. Für diesen Fall sieht die Finanzverwaltung vor, dass der Funktion ein ihrem Anteil am Unternehmensgewinn entsprechender Anteil am Unternehmens Beta-Faktor beigemessen werden soll²⁴⁴. Die Ermittlung von Vergleichswerten wird gleichsam auf eine übergeordnete Ebene verlagert.

Wie oben gezeigt, sind für die Bewertung Netto-Größen in Form von Reingewinnen nach Steuern als Bezugsgröße zu wählen. Der gewichtete Kapitalkostensatz (WACC) scheidet somit als Kapitalisierungszinssatz aus²⁴⁵. Stattdessen ist die Eigenkapitalrendite heranzuziehen. Aus Abbildung 5 geht hervor, dass auch hier Annahmen hinsichtlich der Finanzierungsstruktur und Steuersatz getroffen werden müssen; der Eigenkapitalgeber eines verschuldeten Unternehmens verlangt eine höhere Rendite als der eines unverschuldeten Unternehmens. Die unternehmens- bzw. funktionsspezifische Finanzierungsstruktur kann erst berücksichtigt werden, nachdem zuvor die Beta-Faktoren der Vergleichsunternehmen um ihre individuelle Finanzierungsstruktur bereinigt wurden²⁴⁶. Erst dann steht ein Risikomaß zur Verfügung, welches ausschließlich diejenigen Risiken repräsentiert, die aus der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit resultieren. Die Finanzverwaltung lässt hier die Vereinfachung zu, dass für beide beteiligte Unternehmen die gleiche

²³⁸ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.5.4.

²³⁹ Vgl. WAGNER/SAUR/WILLERSHAUSEN, Wpg 2008, 731, 738; IDW S 5, Tz. 45 ff.

²⁴⁰ Vgl. Ebenda, 737.

²⁴¹ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.5.3.

²⁴² Hierzu ausführlich OESTREICHER/HUNDESHAGEN, Ubg 2009, 830, 834.

²⁴³ Vgl. WAGNER/SAUR/WILLERSHAUSEN, Wpg 2008, 731, 737; ausführlich zum Problem der Risikobemessung bei Cross-Border Transaktionen und daraus resultierenden Währungsrisiken vgl. DÖRSCHELL/FRANKEN/SCHULTE/BRÜTTING, Wpg 2008, 1152 ff.

²⁴⁴ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.5.3.

²⁴⁵ Vgl. OESTREICHER/HUNDESHAGEN, Ubg 2009, 830, 832 f.

²⁴⁶ Vgl. Ebenda, 834.

Finanzierungsstruktur angenommen werden darf²⁴⁷. Hinsichtlich der Steuerquote ist wiederum das Äquivalenzprinzip zu berücksichtigen, d. h. analog zur Ermittlung der Reingewinne nach Steuern vorzugehen.

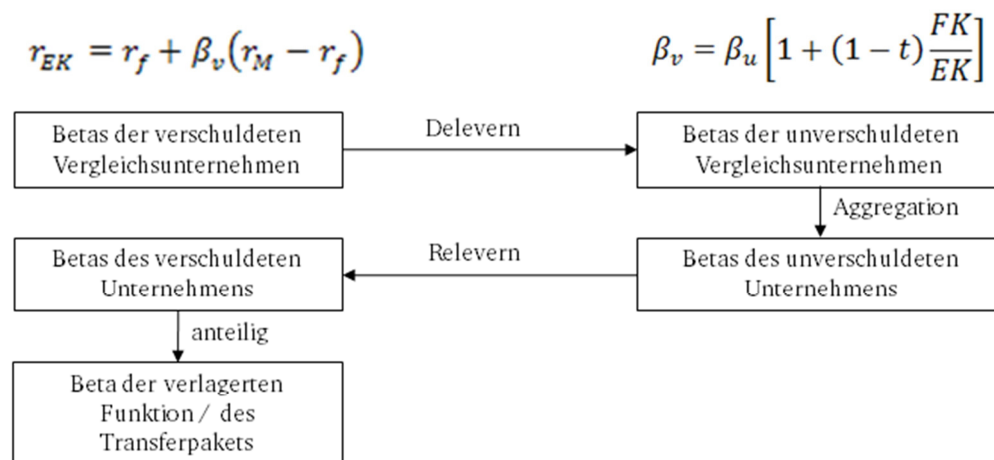


Abbildung 5: Ermittlung des funktionsadäquaten Beta-Faktors²⁴⁸

Zusammenfassend ist zu attestieren, dass alle Parameter, die in die Barwertberechnung eingehen, nur ermittelt werden können, wenn dabei vereinfachende Annahmen getroffen werden. Weitere Ungenauigkeiten ergeben sich aus Umrechnungs- bzw. Aggregationsschritten. Im Extremfall sind die berechneten Werte nicht als Abbild der Realität anzusehen, was zwangsläufig Einbußen hinsichtlich der Fremdvergleichskonformität nach sich zieht.

b) Auswahl des Verrechnungspreises

Sind Mindest- und Höchstpreis der beteiligten Nahestehenden ermittelt, ist aus dem so entstandenen Einigungsbereich ein Verrechnungspreis auszuwählen.

An anderer Stelle wurde herausgearbeitet, dass dies regelmäßig der Mittelwert des Einigungsbereichs ist, obwohl dessen Ansatz als ultima ratio aufzufassen ist, § 1 Abs. 3 Satz 7 Hs. 2 AStG²⁴⁹. WASSERMEYER/BAUMHOFF/GREINERT räumen ein, eine solch hälftige Teilung sei nicht abwegig, zumal sie betriebswirtschaftlich der sog. Schiedsrichterlösung entspreche und von der Rechtsprechung an anderer Stelle aufgegriffen würde²⁵⁰. Dem ist hinzuzufügen, dass die durch die Transparenzklausel fingierte Informationssymmetrie geradewegs zur Mittelwertvermutung führt, wenn man ausgehend von dem Mindest- bzw. Höchstpreis den beteiligten Nahestehenden die gleiche Verhandlungsmacht im fiktiven

²⁴⁷ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.3.2.3.

²⁴⁸ Abbildung vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN, Unternehmensbewertungen (2008), 66.

²⁴⁹ Siehe oben Kapitel B. I. 3. b).

²⁵⁰ Vgl. WASSERMEYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. V 62; FG Münster, Urteil v. 16.03.2006, 8 K 2348/02 E, IStR, 2006, 794; BFH Urteil v. 19.1.1994, I R 93/93, BStBl II, 1994, 725; kritisch: SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 439 f; a. A. FROTSCHER, FR 2008, 49, 55.

Preisbildungsprozess zubilligt²⁵¹. Dies ist gemeint, wenn die Transparenzklausel als Verwechslung des Gesetzgebers zwischen Preistheorie-orientierten, denklogischen Preisbildungskalkülen und fremdvergleichskonformen Verhandlungssituationen bezeichnet wird²⁵². Auf die resultierende, mangelnde Fremdvergleichskonformität der Transparenzklausel wurde an anderer Stelle ebenfalls bereits hingewiesen²⁵³.

Bei der Analyse der Verrechnungspreisauswahl ist in übergeordneter Weise zu bedenken, dass die Differenzen des Reingewinns nach Steuern vor und nach der Funktionsverlagerung beim übernehmenden Unternehmen größer als beim abgebenden Unternehmen ausfallen und nur deshalb der Einigungsbereich entsteht. Dies ist der Fall, weil das übernehmende Unternehmen seine Effizienzleistungen sowie allgemeine Standortvorteile am ausländischen Sitz, wie niedrige Lohnkosten, Steuer- und Abgabenlast, bei der Ertragsprognose berücksichtigt²⁵⁴. Dieser durch die Funktionsverlagerung erst im Ausland gehobene Mehrwert fließt in die inländische Bemessungsgrundlage ein, sobald ein Verrechnungspreis gewählt wird, der größer als der Mindestpreis des Leistenden ist. Nur bei Auswahl dieses einen Extremwertes wäre sichergestellt, dass nur inländisches Gewinnpotenzial der Besteuerung zugeführt wird²⁵⁵. Bei dem regelmäßig anzusetzenden Mittelwert ist dies nicht der Fall. Die Bundesrepublik beansprucht somit faktisch die Hälfte des durch die Funktionsverlagerung geschaffenen Mehrwertes für sich²⁵⁶.

FROTSCHER führt weitergehend aus, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter könne keinesfalls davon ausgehen, die Hälfte des von dem übernehmenden Unternehmen erst noch zu erschaffenden Mehrwerts noch zu erhalten bzw. glauben, dass er dafür ein Entgelt erzielen kann. Das abgebende Unternehmen habe diesen Mehrwert nicht geschaffen und könnte dies auch nicht. Das verlagernde Unternehmen gebe insoweit keine Gewinnchancen und kein Gewinnpotenzial ab. Was bei dem verlagernden Unternehmen nicht vorhanden sei könne auch von ihm nicht abgegeben, d. h. verlagert werden²⁵⁷. Das Argument, es sei fremdüblich, dass das verlagernde Unternehmen von den ausländischen Standortvorteilen partizipieren möchte und dies auch durchsetzen könne, weil es u. U. eine starke Verhandlungsposition innehabe²⁵⁸, überzeugt nicht. Bei einer Transaktion zwischen fremden Dritten besteht Informationsasymmetrie. Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter des übernehmenden Unternehmens würde sich gerade über zu hebende Standortvorteile bedeckt halten, um seine Verhandlungsposition nicht zu schwächen. Bei der Auswahl des Mittelwertes im Zuge der Transferpaketbewertung auf die Sicht des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zu referenzieren ist daher nicht sachgerecht.

²⁵¹ Vgl. SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 440.

²⁵² Vgl. FRISCHMUTH, in: Festschrift Schaumburg (2009), 647, 664.

²⁵³ Siehe oben Kapitel B. I. 3. b).

²⁵⁴ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1950; JAHNDORF, FR 2008, 101, 107.

²⁵⁵ Vgl. FROTSCHER, FR 2008, 49, 53.

²⁵⁶ Vgl. Ebenda; HOFACKER in HAASE, Außensteuerrecht (2009), AStG, § 1, Anm. 296.

²⁵⁷ Vgl. FROTSCHER, FR 2008, 49, 54.

²⁵⁸ Vgl. SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 440.

Ungeachtet dessen greift der deutsche Fiskus zu seinen Gunsten und zum Nachteil des involvierten ausländischen Staates in dessen Besteuerungshoheit ein. § 3 Abs. 2 FVerlV belegt, dass dies mindestens bewusst in Kauf genommen wird. RÖDDER fasst zusammen, es handele sich um einen international nicht abgestimmten Versuch, Deutschland eine Besitzstandsabsicherung für alle jemals in Deutschland getätigten Investitionen und die daraus entstehenden Immaterialpositionen zu verschaffen²⁵⁹. Dies ist nicht gerechtfertigt²⁶⁰. Dadurch werden die dem hypothetischen Fremdvergleich ohnehin innewohnenden Mängel hinsichtlich internationaler Anerkennung auf die Spitze getrieben. Jede ausländische Finanzverwaltung wird mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht zulassen, dass in ihrer Sphäre geschaffenes Steuersubstrat nach Deutschland abfließt. Es ist davon auszugehen, dass der auf dem Wege des hypothetischen Fremdvergleichs ermittelte Transferpaketwert im Ausland nicht anerkannt wird. Bei der Transferpaketbewertung auf dem Wege des hypothetischen Fremdvergleichs handelt es sich somit gleichsam um einen Fehler (Eingreifen in ausländische Besteuerungssphäre) im Fehler (Hinwendung zur Sollertragsbesteuerung). Im Zweifel hat der Stpfl diesen Bruch internationaler Standards seitens des Gesetzgebers durch langwierige Verständigungsverfahren oder im schlechtesten Fall durch Doppelbesteuerung zu tragen²⁶¹.

Abbildung 6 skizziert zusammenfassend die bisher erarbeiteten Erkenntnisse bezüglich der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs im Rahmen der Transferpaketbewertung.

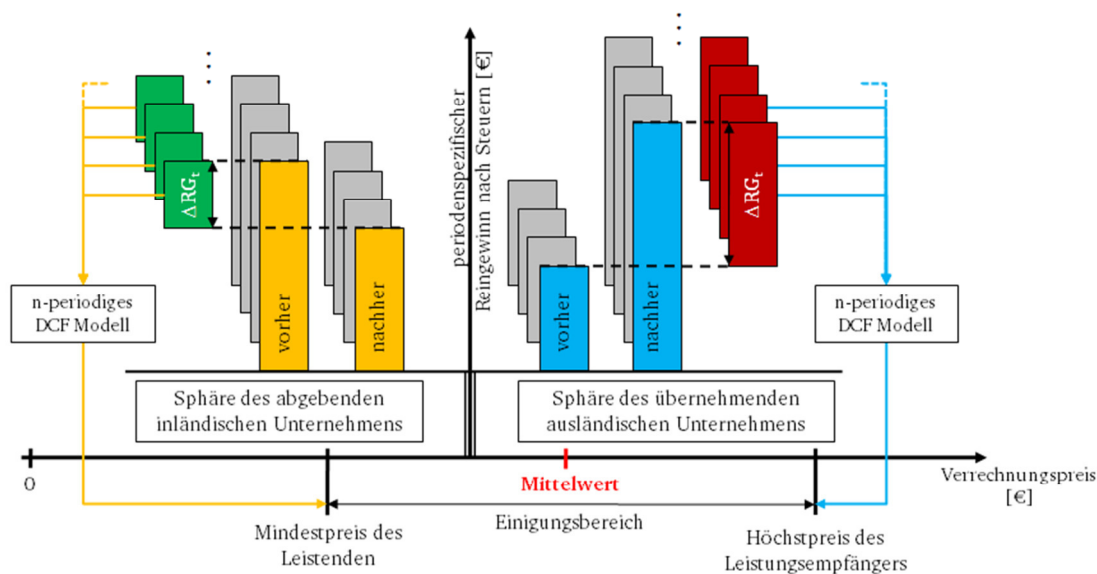


Abbildung 6: Die Direkte Methode zur Gewinnpotenzialermittlung und deren Eingang in den hypothetischen Fremdvergleich²⁶²

²⁵⁹ Vgl. RÖDDER, ZHR 2007, 380, 402.

²⁶⁰ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2008, 1945, 1950 f.; FROTSCHER, FR 2008, 49, 49; a. A. SCHREIBER, Ubg 2008, 433, 440.

²⁶¹ Vgl. HOFACKER in HAASE, Außensteuergesetz (2009), AStG, § 1, Anm. 296; FROTSCHER, FR 2008, 49, 53; WASSERMEYER, FR 2008, 67, 68.

²⁶² Eigene Darstellung.

II. Öffnungsklausel zur Einzelbewertung

Vorangehender Abschnitt zeigte, auf welch überaus komplexe Weise regelmäßig die Transferpaketbewertung durchzuführen ist. Die mangelnde internationale Akzeptanz der Bewertung des Transferpakets als Ganzes nach § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG wurde angedeutet. § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG räumt dem Stpfl allerdings auch die Möglichkeit ein, unter gewissen Voraussetzungen von der Bewertung des Transferpakets als Ganzes abzusehen. Seit der jüngsten Gesetzgebungsinitiative existieren nunmehr drei der sog. Escape-Klauseln. Die drei Öffnungsklauseln unterscheiden sich voneinander hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen und, daraus resultierend, ihrer Tragweite in die Praxis hinein. Im Folgenden wird herausgearbeitet, dass vornehmlich der dritten Öffnungsklausel weitreichende Konsequenzen für die Besteuerungspraxis zuzumessen sind. Entsprechend liegt der Schwerpunkt der Ausführungen zur Einzelbewertung auf der Öffnungsklausel des § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG. Zu klären ist dabei insbesondere, inwieweit bisher aufgezeigte Mängel der Verrechnungspreisfindung durch Bewertung des Transferpakets als Ganzes und der Bewertung des Transferpakets auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs mittels der Öffnungsklauseln geheilt werden können.

1. Kein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut übertragen

Die erste Ausnahmeklausel ist in § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 1 Alt. 1 AStG verankert. Sie sieht vor, dass „...die Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen für alle betroffenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen (...) anzuerkennen [ist], wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren...“. § 2 Abs. 2 FVerlV ergänzt die Voraussetzungen, nach denen eine Einzelbewertung nach § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 1 Alt. 1 AStG vorgenommen werden darf. Das BMF geht davon aus, dass beim Ausüben der übernommenen Funktion, ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen, keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übergehen. Um eine zu weit gehende Behandlung von Geschäftsvorfällen als Funktionsverlagerung zu vermeiden, zielt die erste Ausnahmeklausel vorwiegend auf die Übertragung von Routinefunktionen ab²⁶³. Die Ausübung der Funktion nur im Innenverhältnis reduziert die grundsätzliche Rechtsfolge der kapitalwertorientierten Gesamtbewertung des Transferpakets auf die Einzelbewertung der die Funktion ausmachenden Wirtschaftsgüter²⁶⁴. Erst wenn die übernommene Funktion „ganz oder teilweise gegenüber anderen Unternehmen“ ausgeübt wird und so durch Marktbearbeitung Gewinne erzielt werden, hat das übernehmende Unternehmen ein Entgelt zu entrichten, dessen Höhe sich nach dem Verrechnungspreis für das Transferpaket als Ganzes bestimmt²⁶⁵. Für den hier betrachteten Fall der ausschließlichen Tätigkeit im Innenverhältnis würden fremde Dritte mangels übergehender Chancen und Risiken ein Entgelt vereinbaren, das

²⁶³ Vgl. BR-Drucks. 352/08, 16.

²⁶⁴ Vgl. GREIL, IStR 2010, 479, 480.

²⁶⁵ Vgl. Ebenda.

gerade die Kapitalkosten des funktionsübernehmenden Unternehmens deckt²⁶⁶. Folgerichtig stellt § 2 Abs. 2 FVerlV auf die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ab. Letzten Endes ist maßgebend, dass das Tätigkeitsentgelt marktkonform bestimmt wird²⁶⁷. Die Anwendung anderer Verrechnungspreismethoden i. R. d. Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen ist insofern nicht ausgeschlossen²⁶⁸.

Diese Ausnahmeklausel ist grundsätzlich zu begrüßen. Sie räumt den Nahestehenden die Möglichkeit ein, bei der Verlagerung von Routinefunktionen das zu entrichtende Entgelt auf vereinfachte Weise zu bestimmen. Übertragene Wirtschaftsgüter sind in diesem Fall vorwiegend solche materieller Art²⁶⁹. Mit Routinefunktionen ggfs. übergehende immaterielle Wirtschaftsgüter sind von geringer Werthaltigkeit und wenig einzigartig. Deshalb ist davon auszugehen, dass Einzelverrechnungspreise im Wege des tatsächlichen Fremdvergleichs tatsächlich ermittelbar sind²⁷⁰. Kritisch anzumerken ist hingegen, dass gem. § 1 Abs. 5 FVerlV die Verprobung des Wesentlichkeitscharakters am Transferpaketwert zu erfolgen hat²⁷¹, wenn auch im Falle der ersten Ausnahmeklausel dann eine präzise Wertberechnung für das Transferpaket nicht erforderlich ist²⁷². Die Praxisrelevanz der Ausnahmeklausel wird somit erheblich reduziert, da es nach wie vor der komplexen Bewertung des Transferpakets als Ganzes bedarf²⁷³. Sie ist als Vereinfachungsregel ungeeignet²⁷⁴.

2. Äquivalenz zum Transferpaketwert

Des Weiteren sieht § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 1 Alt. 2 AStG die Ausnahmeregelung vor, wonach ebenfalls „die Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen für alle betroffenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen (...) anzuerkennen [ist], wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht (...), dass die Summe der angesetzten Einzelverrechnungspreise, gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht“; die erste Ausnahmeklausel akzentuiert, dass Funktionen einer Gesamtbewertung zuzuführen sind, die die steuerlichen Teilbetriebskriterien nicht vollständig erfüllen, aber unter fremden Dritten dennoch im Gesamten bewertet werden würden, da durch Betätigung am Markt zusätzliches Gewinnpotenzial erzielt werden kann²⁷⁵. Die Ausnahmen zur Gesamtbewertung sollen die Konstellationen widerspiegeln, bei denen fremde Dritte von einer Gesamtbewertung absehen würden. Wenn mit der übertragenen Organisationseinheit durch Tätigwerden auf dem Markt ein Mehrwert zu erzielen ist, der über die Normalverzinsung hinausgeht, würden fremde Dritte einen Geschäftswert berücksichtigen²⁷⁶. Zu dessen

²⁶⁶ Vgl. BR-Drucks. 352/08, 16; OESTREICHER, Ubg 2009, 80, 83 f.

²⁶⁷ Vgl. GREIL, IStR 2010, 479, 480; OESTREICHER, Ubg 2009, 80, 84.

²⁶⁸ Vgl. Ebenda; siehe oben Kapitel B. I. 3. a).

²⁶⁹ Vgl. OESTREICHER, Ubg 2009, 80, 83.

²⁷⁰ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 3.4.12.7.

²⁷¹ Vgl. EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Ubg 2010, 233, 234.

²⁷² Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.2.3.1.

²⁷³ Vgl. EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Ubg 2010, 233, 234.

²⁷⁴ Vgl. Ebenda.

²⁷⁵ Vgl. GREIL, IStR 2010, 479, 481.

²⁷⁶ Vgl. Ebenda.

Quantifizierung ist die Bewertung des Transferpakets als Ganzes erforderlich. Nun könnte eine Einzelbewertung der Residualgröße „Geschäftswert“ vorgenommen werden²⁷⁷. Liegt die Summe der Einzelverrechnungspreise für Wirtschaftsgüter und Geschäftswert im Einigungsbereich des hypothetischen Fremdvergleichs, ist der so ermittelte Gesamtpreis anzuerkennen, § 2 Abs. 3 FVerlV. Die Summe der Einzelverrechnungspreise würde dann gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzes dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. So wird dem Stpfl eine Möglichkeit aufgezeigt, glaubhaft zu machen, dass ein anderer Wert als der Mittelwert mit der höchsten Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht²⁷⁸.

Wird hingegen davon ausgegangen, dass mit der Funktion kein Geschäftswert übergeht, ist dieser mit dem Wert „null“ anzusetzen²⁷⁹. Es ergibt sich kein Unterschied zwischen Einzel- und Gesamtbewertung. Die zweite Ausnahmeklausel greift, die Ermittlung von Einzelverrechnungspreisen wird zulässig. Dennoch wäre auch hier zur Glaubhaftmachung eine Gesamtbewertung durchzuführen.

§ 2 Abs. 3 Satz 1 FVerlV unterstreicht, dass zur Anwendung der zweiten Öffnungsklausel nach wie vor eine Gesamtbewertung auf dem Wege des hypothetischen Fremdvergleichs vorgenommen werden muss. Deshalb ist der zweiten Ausnahmeklausel ebenfalls zu attestieren, dass sie für den Stpfl weder Mängel heilende noch vereinfachende Wirkung entfaltet und für die Praxis nur wenig relevant ist²⁸⁰.

3. Zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut übertragen

Die dritte Öffnungsklausel hin zur Einzelbewertung wurde mit dem vom Bundesrat am 26. 3. 2010 und vom Bundestag am 5. 3. 2010 verabschiedeten *Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* eingeführt²⁸¹. Mit ihr soll das Ziel der Regierungskoalition, „die negativen Auswirkungen der Neuregelung zur Funktionsverlagerung auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland [zu] beseitigen“²⁸², in die Tat umgesetzt werden²⁸³. Dies geschehe dadurch, dass unter bestimmten Voraussetzungen für alle Wirtschaftsgüter, Vorteile und Leistungen, die eine Funktionsverlagerung beinhaltet, jeweils Einzelverrechnungspreise nach den allgemeinen Grundsätzen der Sätze 1 bis 8 vom Stpfl angesetzt werden können, ohne dass es einer Bewertung des Transferpakets, die vielfach für aufwändig und ungewohnt gehalten wird, bedarf²⁸⁴.

²⁷⁷ Siehe oben Kapitel B. II. 3.

²⁷⁸ Vgl. OESTREICHER/WILCKE, Ubg 2010, 225, 228.

²⁷⁹ Vgl. GREIL, IStR 2010, 479, 481.

²⁸⁰ Vgl. EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Ubg 2010, 233, 234; GREIL, IStR 2010, 479, 481; JAHNDORF, FR 2008, 101, 108.

²⁸¹ Vgl. BStBl I 2010, 386.

²⁸² CDU/CSU/FDP, Koalitionsvertrag zur XVII. Legislaturperiode, 11.

²⁸³ Vgl. BT-Drucks. 17/939, 16.

²⁸⁴ Vgl. Ebenda.

a) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge

Anders als bei den vorangegangenen Ausnahmeklauseln sind nach § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG „Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen“. Voraussetzung ist, dass der Stpfl glaubhaft macht, „dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist“ sowie, dass er es genau bezeichnet § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG.

Wie bei den anderen beiden Öffnungsklauseln besteht auch hier die Erfordernis des Mitwirkens des Stpfl und damit eine Umkehrung der Beweislast zu Lasten des Stpfl²⁸⁵. Die Glaubhaftmachung in Verbindung mit der genauen Bezeichnung zumindest eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsguts vermeide aus Sicht der Koalitionsparteien die Schwierigkeiten der Nichterkennung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter durch die Finanzverwaltung²⁸⁶. Folgerichtig und dem Regelungszweck entsprechend unterscheidet sich die dritte Ausnahmeklausel von den vorstehenden dahingehend, dass seitens des Gesetzgebers zur Eröffnung des Anwendungsbereichs nicht auf den Vergleichswert „Transferpaketwert“, sondern auf ein Dokumentationserfordernis abgestellt wird²⁸⁷. Entsprechend präzisiert die Finanzverwaltung, ein immaterielles Wirtschaftsgut sei genau dann genau bezeichnet, wenn es aufgrund der Angaben des Stpfl so eindeutig identifiziert werden kann, dass entweder ausreichende Vergleichswerte ermittelt werden können oder eine sachgerechte Preisbestimmung nach dem hypothetischen Fremdvergleich möglich ist²⁸⁸. Des Weiteren mache das Wort „zumindest“ deutlich, dass auch mehrere wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter Gegenstand einer Funktionsverlagerung sein können, die (...) vollständig und genau bezeichnet werden müssen²⁸⁹. Dieser Verweis löst den Widerspruch der Verwendung des Singulars einerseits („...ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung...“) und des Plurals („...Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile...“) andererseits in § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG auf. Nicht nur das genau bezeichnete immaterielle Wirtschaftsgut, sondern alle übertragenen Wirtschaftsgüter sind zu bewerten²⁹⁰. Ein ggfs. bestehendes Bilanzierungsverbot entbindet nicht von der Bezeichnungs- und Bewertungspflicht²⁹¹. Das Wesentlichkeitskriterium hat sich auch im Falle von § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG an § 1 Abs. 5 FVerlV zu orientieren. Eine Transferpaketbewertung ist damit nach wie vor erforderlich, auch wenn die Ansprüche an die Präzision des Ergebnisses gesenkt wurden²⁹². Seitens der Finanzverwaltung wurde damit die Gelegenheit versäumt, von im Vorfeld der Veröffentlichung der Verwaltungsgrundsätze FVerl bereits monierte

²⁸⁵ Kritisch vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2007 1649, 1653

²⁸⁶ Vgl. BT-Drucks. 17/939, 16.

²⁸⁷ Vgl. KROPPE/RASCH, IWB 2010, 316, 320.

²⁸⁸ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.2.3.3.

²⁸⁹ Vgl. Ebenda.

²⁹⁰ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2010, 1309, 1313.

²⁹¹ Vgl. BT-Drucks. 17/939, 21; LENZ/RAUTENSTRAUCH, DB 2010, 696, 699.

²⁹² Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.2.3.3.

Widersprüche auszuräumen²⁹³. Die Auffassung, dass sich aus der Anwendung des Wesentlichkeitskriteriums des § 1 Abs. 5 FVerlV i. V. m § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG eine Verschärfung des Wesentlichkeitskriteriums daraus ergibt, dass nun ein immaterielles Wirtschaftsgut allein die quantitative Wesentlichkeitsgrenze i. H. v. 25% der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets überschreiten muss²⁹⁴, ist m. E. nicht zutreffend. Geht nicht zumindest ein wesentliches Wirtschaftsgut mit der Funktion über, geht kein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut über. Der Anwendungsbereich der ersten Ausnahmeklausel wäre eröffnet²⁹⁵.

Auslegungsbedürftig ist die dritte Öffnungsklausel aber insbesondere deshalb, weil ihre Rechtsfolge die Anerkennung von Einzelverrechnungspreisen für die Bestandteile des Transferpaketes vorsieht. Dies impliziert zunächst, dass neben immateriellen Wirtschaftsgütern auch sonstige Vorteile, also geschäftswertbildende Faktoren bzw. der Geschäfts- oder Firmenwert einer Einzelbewertung zugeführt werden müssen²⁹⁶. Im Widerspruch zum Regelungszweck der dritten Öffnungsklausel wäre hierzu eine Gesamtbewertung des Transferpakets zur Ermittlung der Residualgröße erforderlich. Deswegen lautet die Kernfrage, die durch Auslegung der dritten Öffnungsklausel zu beantworten ist, ob bzw. in welchen Fällen für den funktionspezifischen Geschäfts- oder Firmenwert ein Einzelverrechnungspreis angesetzt werden muss²⁹⁷.

b) Auslegung von § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG

Zunächst ist zu differenzieren, welche Mängel der Gesetzgeber im Blick gehabt haben könnte, als die neue Escape-Klausel entworfen wurde. In Betracht kommen einerseits solche Mängel, die durch die regelmäßige Bewertung des Transferpakets auf dem Wege des hypothetischen Fremdvergleichs hervorgerufen werden²⁹⁸. Davon abzugrenzen ist die kritisch zu beurteilende, Einbeziehung des Geschäfts- und Firmenwerts unterhalb der Teilbetriebsebene durch die Transferpaketbetrachtung²⁹⁹. Die Verwaltungsgrundsätze FVerl lassen nicht erkennen, dass der hypothetische Fremdvergleich bei der zu erfolgenden Einzelbewertung nach § 1 Abs. 3 Satz 10 2. Hs. AStG an Bedeutung verlieren würde. Das Gegenteil ist der Fall. Sie betonen erneut, wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter zeichneten sich durch ihre Einzigartigkeit aus und seien daher regelmäßig auf dem Wege des hypothetischen Fremdvergleichs zu bewerten³⁰⁰. Die dem hypothetischen Fremdvergleich innewohnenden Mängel werden durch die Neuschaffung der dritten Öffnungsklausel nicht entschärft, sie werden nur auf eine andere Ebene verlagert. Es sind nach wie vor Cashflows zu isolieren, zu

²⁹³ Kritisch zu Anwendung des quantitativen Wesentlichkeitskriteriums vgl. EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Ubg 2010, 233, 235; LUCKHAUPT, DB 2010, 2016, 2018.

²⁹⁴ Vgl. BORSTELL/WEHNERT, in: VÖGELE, Verrechnungspreise (2011), Anm. Q 583; LUCKHAUPT, DB 2010, 2016, 2018.

²⁹⁵ Vgl. EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Ubg 2010, 233, 234.

²⁹⁶ Siehe oben Kapitel B. II. 2., 3.

²⁹⁷ Vgl. LUCKHAUPT, DB 2010, 2016, 2018; KROPPE/RASCH, IWB 2010, 316, 319.

²⁹⁸ Siehe oben Kapitel C. I 2. b).

²⁹⁹ Siehe oben Kapitel B. II. 3. b).

³⁰⁰ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.2.3.3.

diskontieren, schließlich Gewinnpotenziale zu ermitteln und ein Einigungsbereich unter Einbeziehung ausländischen Steuersubstrats abzustecken³⁰¹. Erschwerend kommt hinzu, dass eine solche Bewertung nach Aufsnüren des Transferpakets für jedes einzelne identifizierte immaterielle Wirtschaftsgut zu erfolgen hat. Der Bewertungs- und Dokumentationsaufwand wird vervielfacht. Dass hingegen mit Einführung der dritten Ausnahmeklausel der Aufwand des Stpfl reduziert wird ist zu verneinen³⁰². Insofern wird eines der wesentlichen Ziele der Neuregelung verfehlt.

Von einer Transferpaketbewertung soll auch deshalb abgesehen werden können, weil diese für ungewohnt gehalten wird. Die Bundesregierung greift in ihrer Stellungnahme zur Einführung der dritten Ausnahmeklausel die Hinweise seitens der Wirtschaft auf, wonach die Transferpaketbetrachtung nur bei der Verlagerung von Betriebsteilen oder Betrieben üblich sei³⁰³. Deshalb sollen Einzelverrechnungspreise angesetzt werden können, ohne dass es der Transferpaketbewertung bedarf³⁰⁴. Nur Wirtschaftsgüter können einzeln bewertet werden, ohne dass es einer Transferpaketbewertung bedarf. Nur bei keinem Ansatz des funktionsspezifischen Geschäfts- und Firmenwerts unabhängig von der betrieblichen Aggregationsebene kann dem Gesetzeszweck der Neuregelung entsprochen werden³⁰⁵. Dies würde dem Forschungs- und Entwicklungsstandort insofern zu Gute kommen, als dass nur noch solche immaterielle Vermögenswerte erfasst würden, die auch zum Wirtschaftsgut erstarkt sind. Die automatische Aufdeckung von Werten jenseits der stillen Reserven bliebe dann aus³⁰⁶. Bei der Überprüfung der Einhaltung der Dokumentationspflicht, die nicht bilanzierte, selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, die mit der Funktion verlagert werden, einschließt, gereicht dem Stpfl sein Informationsvorsprung gegenüber der Finanzverwaltung wieder zum Vorteil.

Bei rechtssystematischer Auslegung ergibt die neue Vorschrift ebenfalls nur dann Sinn, wenn von dem Ansatz des funktionsspezifischen Geschäfts- oder Firmenwerts abgesehen wird. Andernfalls wären die zweite und dritte Öffnungsklausel redundant³⁰⁷.

Aufgrund dessen, dass lediglich ein Dokumentationserfordernis die Anwendung der dritten Öffnungsklausel verwehrt³⁰⁸, durch „Glaubhaftmachung“ das Beweisführungsniveau herabgesetzt ist und dadurch, dass alle denkbaren Konstellationen von Übertragungen immaterieller Wirtschaftsgüter im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen durch Ausnahmeklauseln abgedeckt sind, entsteht faktisch ein Wahlrecht zwischen Transferpaketbewertung und Ansatz von Einzelverrechnungspreisen³⁰⁹. Fraglich ist deshalb, ob auf eine

³⁰¹ Vgl. OESTREICHER/WILCKE, Ubg 2010, 225, 229; Ausführlich zum Vorgehen bei der Mehrerwerbsmethode nach IDW S 5 vgl. Tz. C. I. 2.; BEYER/MACKENSTEDT, Wpg 2008, 338, 344; siehe auch oben Kapitel C. I. 2.

³⁰² Vgl. OESTREICHER/WILCKE, Ubg 2010, 225, 229.

³⁰³ Vgl. BT-Drucks. 17/939, 8; siehe oben Kapitel B. II 3. b).

³⁰⁴ Vgl. BT-Drucks. 17/939, 16.

³⁰⁵ Vgl. KROPPEN/RASCH, IWB 2010, 316, 320; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DSr 2010, 1309, 1313 f.

³⁰⁶ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DSr 2010, 1309, 1315.

³⁰⁷ Vgl. EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Ubg 2010, 233, 235; KROPPEN/RASCH, IWB 2010, 316, 320.

³⁰⁸ Ein Dokumentationserfordernis besteht nach § 90 Abs. 3 AO i. V. m. § 4 GAufzV ohnehin, vgl. EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Ubg 2010, 233, 235.

³⁰⁹ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DSr 2010, 1309, 1315.

Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern auf jeder betrieblichen Organisationsebene zurückgegriffen werden kann. Grundsätzlich ist dies zu bejahen; aber die Finanzverwaltung weist zu Recht explizit darauf hin, dass in einem solchen Fall auf Betriebs- und Teilbetriebsebene dann eine Einzelbewertung auch des Geschäfts- und Firmenwerts zu erfolgen hat³¹⁰. Gesamt- und Einzelbewertung führen dann zum selben Ergebnis³¹¹. Zu beachten ist, dass es sich bei § 1 AStG nur um eine nachgeordnete Korrekturvorschrift handelt. Die Verpflichtung zur Gesamtbewertung kann sich trotz § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG aus anderen Vorschriften des deutschen Steuerrechts wie z. B. den §§ 16, 17 EStG ergeben.

Bei der vorgenannten Auslegung wäre der den Vorschriften zur Funktionsverlagerung innewohnende „Denkfehler“³¹², wonach der Gesetzgeber fingiert, dass bei einer Funktionsverlagerung i. S. der Übertragung einer Organisationseinheit unter der Teilbetriebsebene ein funktionsspezifischer Geschäfts- oder Firmenwert mit übergeht³¹³, geheilt. Nur unter der Voraussetzung, dass es sich bei der Funktionsverlagerung mindestens um eine Teilbetriebsveräußerung handelt, wäre dann nunmehr ein funktionsspezifischer Geschäftswert anzusetzen³¹⁴. Der weitergehenden Erfassung von geschäftswertbildenden Faktoren kann der Stpfl durch Inanspruchnahme der dritten Öffnungsklausel entgehen. Angesichts des hohen Anteils von Verlagerungen unterhalb der Teilbetriebsebene, gemessen an allen stattfindenden Funktionsverlagerungen³¹⁵, wird das Regel-Ausnahme Verhältnis zwischen Transferpaketbewertung und Einzelbewertung umgekehrt³¹⁶. Die dieser Auffassung folgende, qualitative Änderung des § 1 Abs. 3 AStG stehe laut KROPPEL/RASCH nach wie vor im Einklang mit dem gesetzgeberischen Willen, die Besteuerung im Inland geschaffener Werte sicherzustellen, wenn diese grenzüberschreitend verlagert werden, weil der funktionsspezifische Geschäfts- oder Firmenwert in der Regel nicht verlagert werden könne³¹⁷.

Die Auffassung mancher Vertreter der Finanzverwaltung bzw. des Gesetzgebers, wonach die neue Klausel bzgl. des Steueraufkommens keine quantifizierbaren Unterschiede herbeiführen würde³¹⁸, ist bei Ausbleiben des automatischen Ansatzes des funktionsspezifischen Geschäfts- und Firmenwerts hinfällig. Dies wird dadurch verdeutlicht, dass die Spezialvorschriften zur FVerl als Mechanismus zur Gegenfinanzierung der UStRef 2008 implementiert wurden³¹⁹. An die Einführung der weitreichenden Vorschriften zur Funktionsverlagerung samt Transferpaketbewertung noch ohne dritte Ausnahmeklausel waren konkrete Zahlungseingangserwartungen i. H. v. EUR 1,77 Mrd. geknüpft³²⁰. Die angesprochene Auffassung kann somit nur auf der Annahme beruhen,

³¹⁰ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.2.3.3.

³¹¹ Vgl. LENZ/RAUTENSTRAUCH, DB 2010, 696, 698.

³¹² KROPPEL/RASCH, IWB 2010, 316, 322.

³¹³ Siehe oben Kapitel B. II. 2., 3.

³¹⁴ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2010, 1309, 1315.

³¹⁵ Vgl. HAAS, in: BUNDESTAG, Wortprotokoll Finanzausschuss, Protokoll Nr. 17/6, 20.

³¹⁶ Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2010, 1309, 1315; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Ubg 2010, 233, 234.

³¹⁷ Vgl. KROPPEL/RASCH, IWB 2010, 316, 322.

³¹⁸ Vgl. BT-Drucks. 17/939, 8 f.

³¹⁹ Vgl. Ebenda, 9.

³²⁰ Vgl. BR-Drucks. 220/07, 67.

dass einzelne geschäftswertbildende Faktoren i. S. v. Gewinnerwartungen losgelöst von einem für sich lebensfähigen Betriebsteil übertragen werden können und folglich zu verrechnen sind³²¹. Dazu wird es letztlich darauf ankommen, welche Anforderungen die Finanzverwaltung zukünftig an die Ermittlung der Gewinnpotenziale bei der Einzelbewertung der immateriellen Wirtschaftsgüter i. R. d. hypothetischen Fremdvergleichs stellt³²². Die Finanzverwaltung lässt dazu verlauten, bei der Ermittlung der Gewinnerwartungen des übernehmenden Unternehmens könnten sich Standortvorteile und geschäftswertbildende Faktoren durchaus auswirken³²³. Inwieweit dies jeweils der Fall ist, ist letztlich eine einzelfallspezifische Frage³²⁴.

An diesen beiden gegensätzlichen Auffassungen zeichnet sich ab, dass die an anderer Stelle beschriebene Vollzugsproblematik und der natürliche Interessenkonflikt zwischen Stpfl und Finanzverwaltung bei Inanspruchnahme der dritten Öffnungsklausel revitalisiert werden. Als Lösung könnte die mit der Einführung der Vorschriften zur Funktionsverlagerung samt Transferpaketbetrachtung eigentlich für obsolet gehaltene Geschäftschancenlehre³²⁵, im Rahmen der dritten Öffnungsklausel, bei der Identifikation von immateriellen Wirtschaftsgütern eine Renaissance erfahren³²⁶.

III. Zwischenergebnis

Ausgangspunkt des Kapitels C. war, dass das Transferpaket Anknüpfungspunkt für die Verrechnungspreisfindung in Fällen der Funktionsverlagerung ist. Allerdings war unklar, auf welche Weise der konkrete Verrechnungspreis ermittelt wird. Dazu erfolgt regelmäßig die Bewertung des Transferpakets als Ganzes auf dem Wege des hypothetischen Fremdvergleichs. Der tatsächliche Fremdvergleich ist zwar bevorzugt anzuwenden, scheidet aber regelmäßig aufgrund des individuellen Charakters des Transferpakets bzw. seiner Bestandteile aus. Er ist allenfalls für die Verlagerung von Routinefunktionen heranzuziehen.

Im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs sind fiktive Mindest- und Höchstpreise zu ermitteln. Diese Preise bestehen jeweils aus einem Barwert, zu dessen Berechnung, in Anlehnung an die Standards des IDW zur ordnungsmäßigen Bewertung, der Reingewinn nach Steuern, der der Funktion zuzuordnen ist, mit einem funktionsadäquaten Kapitalisierungszinssatz über einen festzulegenden Zeitraum zu diskontieren ist. Abhängig von der exakten Spezifizierung des Begriffs „Reingewinn nach Steuern“ kommt entweder ein Berechnungsverfahren auf Basis von Netto-Größen, das schließt die Ertragswertberechnung und das

³²¹ Vgl. KROPPEL/RASCH, IWB 2010, 316, 319; ausführlich vgl. SCHREIBER, in: KROPPEL, Handbuch internationale Verrechnungspreise, FVerIV, Anm. 65 ff.

³²² Vgl. POHL, IStR 2010, 357, 361.

³²³ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Tz. 2.2.3.3.; zur analog anzuwendenden Mehrgewinnmethode vgl. Kapitel C. I. 2.

³²⁴ Vgl. WASSERMAYER/BAUMHOFF/GREINERT, in: F/W/B, AStG, § 1, Anm. V 71.

³²⁵ Vgl. JAHNDORF, FR 2008, 101, 104.

³²⁶ Vgl. LUCKHAUPT, DB 2010, 2016, 2019 f.

Flow-to-Equity Verfahren ein, oder aber das DCF/WACC Verfahren auf Basis von Brutto-Größen zum Einsatz. Alle Verfahren führen bei gleichen Finanzierungsprämissen zum gleichen Ergebnis.

Funktionsspezifische Reingewinne nach Steuern sind üblicherweise unter Zuhilfenahme der Mehrgewinnmethode zu isolieren, d. h. pro Periode die Differenz der Reingewinne nach Steuern vor und nach der Funktionsverlagerung jeweils bei dem Funktionsabgebenden wie auch bei dem Funktionsaufnehmenden festzustellen. Dies ist seitens des Stpfl nur unter unangemessen hohem Aufwand zu bewerkstelligen. Durch Abstellen auf funktionsspezifische Reingewinne ist die Einbeziehung geschäftswertbildender Faktoren bzw. des deutschen funktionsspezifischen Geschäfts- oder Firmenwerts in den letztlich resultierenden Verrechnungspreis methodenimmanent. Somit ist dieser auch automatisch vom Übernehmenden zu vergüten.

Des Weiteren sind Diskontierungszeitraum und Höhe des Kapitalisierungszinssatzes zu bestimmen. Bezüglich der Länge des Kapitalisierungszeitraums ist aus Sicht der Praxis maximal von 15 Jahren auszugehen, seitens des Gesetzgebers wird allerdings grundsätzlich ein ewiger Kapitalisierungszeitraum unterstellt. Der Kapitalisierungszinssatz bemisst sich nach dem CAPM bzw. Tax-CAPM. Darin enthaltene Parameter, die auf Vergleichswerten beruhen, werden gewonnen, indem auf Funktionsebene anteilig auf Werte von der übergeordneten Unternehmensebene zurückgegriffen wird.

Ist einmal ein Einigungsbereich abgesteckt, erfolgt die Auswahl des Verrechnungspreises. Grundsätzlich ist jeder Preis innerhalb des Einigungsbereichs als fremdvergleichskonform anzusehen, es obliegt aber dem Stpfl, den Beweis zu führen, dass ein anderer Preis als der Mittelwert dem Fremdvergleich eher entspricht. Es liegt in der Natur des hypothetischen Fremdvergleichs, dass es kaum möglich ist, diesen Beweis zu führen, so dass regelmäßig der Mittelwert anzusetzen ist. Damit beansprucht der deutsche Fiskus faktisch die Hälfte des im Ausland durch die Funktionsverlagerung geschaffenen Mehrwerts für sich. Dieser Umstand erscheint vor dem Hintergrund, dass der durch den Stpfl festzusetzende Verrechnungspreis durch zwei Finanzverwaltungen anzuerkennen ist, als äußerst problematisch.

Drei Ausnahmeklauseln erlauben unter gewissen Voraussetzungen das Abweichen vom Grundsatz der Transferpaketbewertung. Das Transferpaket bzw. seine Bestandteile bleiben Bezugspunkt. Die ersten beiden seit Einführung der Spezialvorschriften zur Funktionsverlagerung bestehenden Ausnahmeklauseln erlauben die Einzelbewertung der verlagerten Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen, entweder, wenn keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter übertragen werden, oder aber die Summe der Einzelverrechnungspreise, gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Beide Ausnahmeklauseln haben gemeinsam, dass sie für den Stpfl keine vereinfachende Wirkung entfalten. Von echter Einzelbewertung kann nicht die Rede sein, denn zur Eröffnung ihres Anwendungsbereichs hat immer noch eine Bewertung des Transferpakets als Ganzes zu erfolgen.

Hinsichtlich der Gesamtbewertung des Transferpakets sind zwei Problembereiche voneinander zu unterscheiden. Solche, die aus dem grundsätzlich automatischen Ansatz eines funktionsspezifischen Geschäfts- und Firmenwerts durch die Transferpaketbetrachtung resultieren und solche, deren Ursprung in der Anwendung hypothetischen Fremdvergleichs samt Isolierung und Diskontierung von Cashflows und dem Ansatz des Mittelwerts im Einigungsbereich liegt. Die Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs erscheint enorm komplex.

De iure besteht nach wie vor der Grundsatz der Transferpaketbewertung. Die drei Ausnahmeklauseln sind ihm nachgeordnet. De facto hat sich angesichts des hohen Anteils von Verlagerungen unterhalb der Teilbetriebsebene, gemessen an allen stattfindenden Funktionsverlagerungen, das ursprüngliche Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen Einzel- und Transferpaketbewertung gewendet.

Abbildung 7: Einzel- und Transferpaketbewertung nach Einführung des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften³²⁷

D. Gesamt- und Einzelbewertung im Vergleich zu internationalen Standards

Vorstehende Ausführungen vermitteln einen Gesamteindruck der nationalen Vorschriften zur Funktionsverlagerung in Deutschland. Zu klären ist nunmehr, inwieweit die deutsche, erneut modifizierte Rechtslage zur Funktionsverlagerung internationalen Standards entspricht. Auch die OECD hat ihren zuvor veröffentlichten Entwurf „Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring“ modifiziert im Jahr 2010 in die überarbeiteten OECD-Richtlinien aufgenommen. Das neue Kapitel IX „Business Restructuring“ dient in Abschnitt I als Prüfmaßstab für die deutschen Vorschriften. Diese erfahren im Hinblick auf Gesamt- und Einzelbewertung vor dem Hintergrund internationaler Standards im Anschluss eine kurze Würdigung.

I. § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG im Vergleich zu OECD Business Restructuring

Es wurde bereits gezeigt, dass grundsätzlich zwei Problemkreise zu unterscheiden sind. Einerseits greift der deutsche hypothetische Fremdvergleich, der sowohl bei der Gesamtbewertung des Transferpakets wie bei der Einzelbewertung der übertragenen immateriellen Wirtschaftsgüter regelmäßig anzuwenden ist, auf ausländisches Steuersubstrat zu. Andererseits postulieren die deutschen Vorschriften zur Funktionsverlagerung durch den grundsätzlich automatischen Ansatz des funktionsspezifischen Geschäfts- und Firmenwertes Verrechnungspreise, die fremde Dritte in vergleichbaren Situationen zu zahlen nicht bereit wären³²⁸.

Angesichts der Tatsache, dass der hypothetische Fremdvergleich von der Ergänzung der Öffnungsklauseln unberührt blieb, die Regelungen zu Einzel- und Gesamtbewertungen hingegen modifiziert wurden³²⁹, soll im Folgenden untersucht werden, inwieweit die deutschen Regelungen zur Einzel- und Gesamtbewertung internationalen Standards entsprechen. Als Prüfmaßstab dienen die von der OECD im Sommer 2010 veröffentlichten, überarbeiteten Verrechnungspreisrichtlinien³³⁰. Erstmals enthalten ist das Kapitel IX „Business Restructuring“³³¹, das sich auf supranationaler Ebene mit allen verrechnungspreisrelevanten Fragestellungen zu Funktionsverlagerungen befasst. Es ist als Grundlage für die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes aus Art. 9 Abs. 1 OECD-MA hinsichtlich Funktionsverlagerungen anzusehen³³².

³²⁸ Vgl. HAAS, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 715, 730.

³²⁹ Siehe oben Kapitel C. II. 3.

³³⁰ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), 2.

³³¹ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), 3.

³³² Vgl. HAAS, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 715, 734.

1. Grundsatz der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern

Die OECD Richtlinien legen der Funktionsverlagerung als zu übertragende Gegenstände die Funktion selbst, Wirtschaftsgüter und Risiken zu Grunde³³³. Chancen im Sinne von Gewinnpotenzialen und sonstige Vorteile im Sinne eines funktionsspezifischen Geschäfts- oder Firmenwerts werden anders als in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG nicht genannt. Viel eher werden drei Szenarien unterschieden, nämlich die Übertragung von materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern und die Übertragung eines „Ongoing Concern“³³⁴.

Ähnlich der deutschen Auffassung, wird die Annahme getroffen, dass materielle Wirtschaftsgüter keine schwerwiegenden Komplikationen im Rahmen von Funktionsverlagerungen bedingen. Auch bei der OECD liegt der Fokus auf der Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern im Rahmen von Funktionsverlagerungen. Davon wird klar die Übertragung von (Teil)betrieben abgegrenzt. Hinsichtlich immaterieller Wirtschaftsgüter räumt die OECD ein, es könnten erhebliche Schwierigkeiten bestehen, immaterielle Wirtschaftsgüter zunächst zu identifizieren, wenn sie denn übertragen werden. Weiter sei diffizil, zu klären, ob unabhängige Dritte deren Übertragung berücksichtigen würden und objektiv zu beurteilen, in welcher Höhe der entsprechende Fremdvergleichswert anzusetzen ist³³⁵. Der deutsche Gesetzgeber und die OECD sehen sich der gleichen Ausgangssituation ausgesetzt³³⁶.

Gewinnpotenziale, die über die stillen Reserven hinausgehen, sind nicht zwingend in die Bewertungsgrundlage einzubeziehen³³⁷. Die steuerlich wirksame Übertragung und damit Einbeziehung von Gewinnpotenzialen wird nunmehr davon abhängig gemacht, ob fremde Dritte genauso verfahren würden³³⁸. Gewinnpotenziale müssen zu ihrer Übertragbarkeit hinreichend konkretisiert und an ein Wirtschaftsgut oder Recht geknüpft sein³³⁹. Die noch deutlichere Unterscheidung aus dem Entwurf, wonach Gewinnpotenzial kein Wirtschaftsgut sei, fand allerdings keinen Eingang in die endgültige Fassung. In Zusammenschau mit den Ausführungen zur dritten Ausnahmeklausel spricht dies umso mehr für die Revitalisierung der Geschäftschancenlehre³⁴⁰. Ein durch Paketbewertung automatisierter Ansatz von geschäftswertbildenden Faktoren bzw. eines funktionsspezifischen Geschäfts- oder Firmenwerts ist grundsätzlich nicht vorgesehen. Unter Verweis auf den Fremdvergleichsprinzip hat der Stpfl aber die Möglichkeit, zur Transferpaketbetrachtung zu optieren. Es sei an dieser Stelle erneut auf Kapitel B. II 3. b) verwiesen, wonach die Transferpaketbetrachtung auf allen Abstraktionsebenen aber gerade nicht dem Fremdvergleich entspricht.

³³³ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.1.

³³⁴ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.74.

³³⁵ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.80.

³³⁶ Vgl. Kapitel B. II. 2., 3.

³³⁷ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.65.

³³⁸ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.65.

³³⁹ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.67; BAUMHOFF/PULS, IStR 2009, 73, 80.

³⁴⁰ Vgl. LUCKHAUPT, DB 2010, 2016, 2020; DITZ, DStR 2006, 1625, 1628.

Vermögenswerte, deren Werthaltigkeit, anders als bei herkömmlichen immateriellen Wirtschaftsgütern, mit großer Unsicherheit behaftet ist, sollen nur dann in die Bewertungsbasis einbezogen werden, wenn fremde Dritte ebenso verfahren würden³⁴¹. Dazu sind sie zunächst einzeln zu bewerten. Es wird auf die entsprechenden Spezialvorschriften zur Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter (Tz. 6.25) bzw. wertmäßig unsicherer Vermögenswerte (Tz. 6.28ff.) verwiesen. Am Grundsatz der Einzelbewertung wird festgehalten.

Insofern wurde mit der Einführung des § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG dem Stpfl die Möglichkeit eröffnet, bei der Verrechnungspreisfestsetzung i. R. v. Funktionsverlagerungen einen Schritt in Richtung internationale Standards zu vollziehen. Die in Kapitel C. II. 3. vorgestellte Auslegung der Dritten Öffnungsklausel entspricht internationalen Standards³⁴². Besteht die Möglichkeit, einen Vorteil selbstständig zu bewerten und ist er des Weiteren marktgängig und selbstständig übertragbar, erfüllt er die Voraussetzungen eines Wirtschaftsgutes. Es wird gleichsam der Schritt vom geschäftswertähnlichen Faktor zum geschäftswertähnlichen Wirtschaftsgut vollzogen. Würden fremde Dritte dieses unter vergleichbaren Umständen für vergütungswürdig halten, wäre ein solches immaterielles Wirtschaftsgut als Bestandteil des Transferpakets zu benennen und mit den üblichen Verrechnungspreismethoden einzeln fremdvergleichskonform zu bewerten.

2. Paketbewertung bei der Übertragung eines Ongoing Concern

Von der Übertragung einer Funktion samt Wirtschaftsgütern und Risiken unterscheidet die OECD die Übertragung eines „Ongoing Concern“³⁴³ bzw. die Übertragung einer gesamten Unternehmenstätigkeit vergleichbar mit dem Begriff des Teilbetriebs³⁴⁴. In einem solchen Fall ist eine Gesamtbewertung vorzunehmen, die sich Bewertungsmethoden bedient, die unabhängige Dritte beispielsweise bei Unternehmenskäufen anwenden³⁴⁵. Auf diese Weise kommt es zum Ansatz eines funktionsspezifischen Geschäfts- oder Firmenwertes, was auf Teilbetriebsebene aber dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht³⁴⁶. Analog zur deutschen Begründung für die umfassende Transferpaketbetrachtung begründet die OECD diese Vorgehensweise damit, dass die Bestimmung eines Fremdvergleichspreises für ein Ongoing Concern nicht notwendigerweise der Summe der Einzelverrechnungspreise seiner Bestandteile entspricht³⁴⁷. Die deutschen und internationalen Vorschriften entsprechen an dieser Stelle einander.

³⁴¹ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.87.

³⁴² Vgl. BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2010, 1309, 1314.

³⁴³ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.93.

³⁴⁴ Vgl. BAUMHOFF/PULS, IStR 2009, 73, 80; LUCKHAUPT, DB 2010, 2016, 2019.

³⁴⁵ Vgl. OECD, Verrechnungspreisrichtlinien (2010), Tz. 9.94; siehe oben Kapitel C. I. 2. a).

³⁴⁶ Vgl. oben Kapitel B. II. 3. b).

³⁴⁷ Vgl. Ebenda.

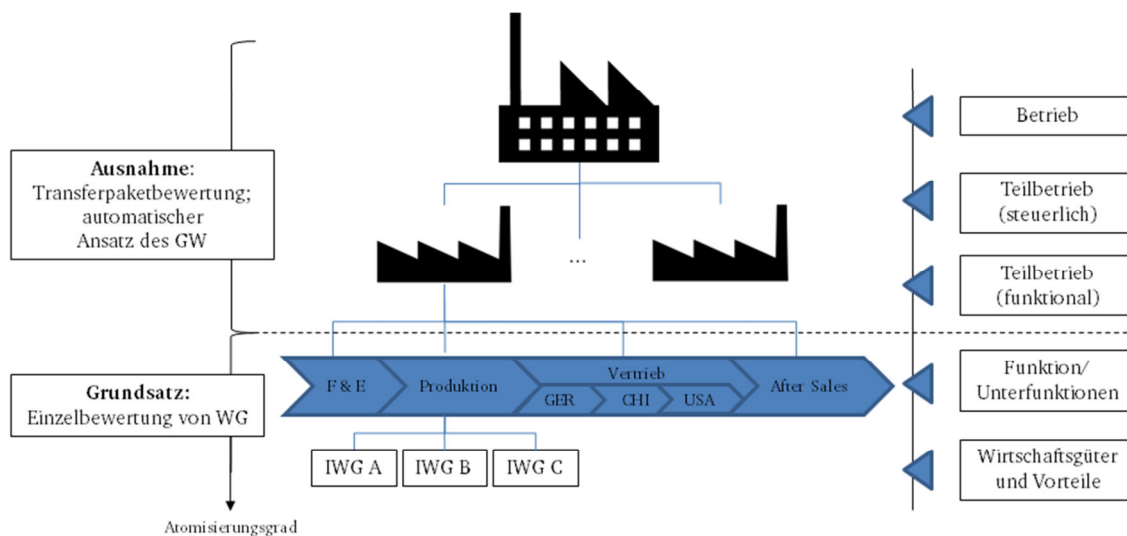


Abbildung 8: Einzel- und Paketbewertung nach OECD Richtlinien, Kapitel IX: Business Restructuring³⁴⁸

II. Würdigung der deutschen Vorschriften zur Gesamt- und Einzelbewertung

Eingangs der Arbeit wurde dargestellt, dass die Harmonisierung grenzüberschreitender Verrechnungspreise anzustreben ist. Folgerichtig gilt dieses Ziel auch für die Spezialvorschriften zur Funktionsverlagerung.

Die Überprüfung, inwieweit die deutschen Regelungen zur Funktionsverlagerung internationalen Standards entsprechen erscheint umso wichtiger, da nach Auffassung des Gesetzgebers mit der Einführung der dritten Öffnungsklausel der Ansatz fremdvergleichskonformer Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets zu einem Ergebnis führe, das auch für die Funktionsverlagerung insgesamt dem international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz entspricht³⁴⁹.

Vor diesem Hintergrund ist den deutschen Vorschriften zu attestieren, dass es dem Gesetzgeber mit Einführung des § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG gelungen ist, Kompatibilität der deutschen Vorschriften zur Funktionsverlagerung mit internationalen Standards hinsichtlich Einzel- und Gesamtbewertung herzustellen. Unterhalb der Teilbetriebsebene ist es möglich, Einzelverrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter einschließlich Geschäftschancen anzusetzen. Nur auf höheren Aggregationsebenen hat zwingend eine Gesamtbewertung zu erfolgen. „Insofern ist er [§ 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG] gut“³⁵⁰. Denn: „Internationaler Standard ist Einzelbewertung und den bringt der neue Formulierungsvorschlag jetzt ins Gesetz“³⁵¹. Einer von

³⁴⁸ Eigene Darstellung; inhaltlich vgl. KROPPEN/RASCH, IWB 2010, 316, 323.

³⁴⁹ BT-Drucks. 17/939, 16.

³⁵⁰ BERNHARDT, in: BUNDESTAG, Wortprotokoll Finanzausschuss, Protokoll Nr. 17/6, 33.

³⁵¹ HAAS, in: BUNDESTAG, Wortprotokoll Finanzausschuss, Protokoll Nr. 17/6, 20; zum ausführlichen Vergleich diverser nationaler Regelungen zur Funktionsverlagerung vgl. WEHNERT/SANO, IStR 2010, 53 ff.

zahlreichen Kritikpunkten konnte ausgemerzt werden. Allenfalls zu monieren ist, dass diese Kompatibilität nur dann gegeben ist, wenn der Stpfl selbst aktiv den Anwendungsbereich der dritten Öffnungsklausel eröffnet.

Von einer solchen Harmonisierung profitieren alle betroffenen Unternehmen, nicht nur die forschungs- und entwicklungsintensiven. Die Konsequenzen der Gesetzesänderung gehen über den ursprünglichen Gesetzeszweck, Ungewohntes zu beseitigen und den Forschungs- und Entwicklungsstandort zu stärken, hinaus. Allenfalls wenn man gerade die Abweichung von internationalen Standards als ungewohnt auffasst, würden Regelungsziel und Auswirkung übereinstimmen. Es liegt die Vermutung nahe, dass der Mantel der Benachteiligung von Forschung und Entwicklung im Inland genutzt wurde, um drohende Probleme abzuwenden, die andernfalls aus einem ggfs. vorliegenden Treaty Overriding erwachsen würden³⁵².

³⁵² Ausführlich mit zahlreichen Nachweisen vgl. FROTSCHER, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009), 687 ff; HAAS, in: Ebenda, 715, 737 ff.

E. Fazit

Die Abfolge von der Einführung der Vorschriften zur Funktionsverlagerung mit der UStRef 2008 samt Verschärfung der Regelungen und der wenige Jahre später folgenden Überarbeitung der selben Vorschriften zu deren Entschärfung kann als Paradebeispiel für die Bezeichnung des Steuerrechts als „Recht auf Rädern“ betrachtet werden. Offenbar findet ein regelrechtes Tauziehen zwischen Gesetzgeber bzw. Finanzverwaltung einerseits und den Stpfl andererseits statt und zwar um die Erfassung noch nicht zum Wirtschaftsgut erstarkter immaterieller Vermögenswerte bei deren Übertragung ins Ausland. Dabei erscheint es durchaus legitim, im Inland geschaffene Werte, für die hier zahlreiche steuerliche Vergünstigungen in Anspruch genommen und von Staates Hand bereitgestellte Infrastruktur genutzt wurde, zu besteuern.

Bei dem Versuch des Gesetzgebers, mit Einführung der Spezialvorschriften zur Funktionsverlagerung das Blatt zu seinen Gunsten zu wenden, hat dieser offenbar hinsichtlich internationaler Standards über das Ziel hinausgeschossen. Die automatische Einbeziehung des funktionsspezifischen Geschäfts- oder Firmenwerts auf allen denkbaren Aggregationsebenen, bedingt durch die grundsätzlich zu erfolgende Transferpaketbewertung als Ganzes, geht zu weit. Dies wurde vom Gesetzgeber erkannt – und mit dem Erlass des *Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie Änderung steuerlicher Vorschriften* korrigiert. So konnte man Zeuge einer gesetzgeberischen Pirouette werden, wobei zweifelhaft erscheint, ob die Figur gelingt. Denn inwieweit sich die hier vorgenommene Identifikation von Schwachstellen und, darauf basierend, die vertretene Auslegung der neu hinzugekommenen dritten Öffnungsklausel auch bei der Finanzverwaltung durchsetzt, ist unklar. Fakt ist, dass bei konsequenter Befolgung der vorgestellten Auslegung der dritten Öffnungsklausel die Informationsasymmetrie zwischen Finanzverwaltung und Stpfl erneut aufbricht.

Offenbar versucht die Finanzverwaltung sich durch die Ausgestaltung des hypothetischen Fremdvergleichs auf Wirtschaftsgutebene die Möglichkeit offenzuhalten, auch weiterhin geschäftswertbildende Faktoren zu erfassen und der Besteuerung im Inland zuzuführen. Insofern dürfen mit Spannung die anstehenden Betriebsprüfungen für die Jahre 2008 und folgende erwartet werden.

Selbst wenn die Finanzverwaltung einer anderen, strengeren Auslegung folgen und es in Folge dessen zu Schiedsverfahren kommen sollte, ist davon auszugehen, dass über kurz oder lang sich die hier vertretene Auffassung durchsetzt. Sie entspricht internationalen Standards.

Anhang

§ 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG in der Fassung Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie Änderung steuerlicher Vorschriften

Entfernte Passagen werden in eckigen Klammern ausgeführt, neu hinzugekommene erscheinen kursiv.

⁹Wird [in den Fällen des Satzes 5] eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert (Funktionsverlagerung) *und ist auf die verlagerte Funktion Satz 5 anzuwenden, weil für das Transferpaket als Ganzes keine zumindest eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte vorliegen*, hat der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf Grundlage *des Transferpakets* [einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket)] unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen.¹⁰ In den Fällen des Satzes 9 ist die Bestimmung von Verrechnungspreisen für alle betroffenen einzelnen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile [mit der Funktion übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden] *Gegenstand der Funktionsverlagerung waren* oder dass *die Summe der angesetzten Einzelverrechnungspreise* [das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen], gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht; *macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist, und bezeichnet er es genau, sind Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen.*

Literaturverzeichnis

BAUMHOFF, HUBERTUS/DITZ, XAVER/GREINERT, MARKUS

Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen

Deutsches Steuerrecht (DStR), 2007, S. 1649 - 1656

BAUMHOFF, HUBERTUS/DITZ, XAVER/GREINERT, MARKUS

Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach den Änderungen des § 1 Abs. 3 AStG durch das EU-Umsetzungsgesetz

Deutsches Steuerrecht (DStR), 2010, S. 1309 - 1316

BAUMHOFF, HUBERTUS/DITZ, XAVER/GREINERT, MARKUS

Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach der Funktionsverlagerungsverordnung

Deutsches Steuerrecht (DStR), 2008, Heft, S. 1945 - 1953

BAUMHOFF, HUBERTUS/PULS, MICHAEL

Der OECD-Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreisaspekten von „Business-Restructurings“ – Analyse und erster Vergleich mit den deutschen Funktionsverlagerungsregeln nach § 1 Abs. 3 AStG

Internationales Steuerrecht (IStR), 2009, S. 73 - 81

BEYER, SVEN/MACKENSTEDT, ANDREAS

Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte (IDW S5)

Die Wirtschaftsprüfung (Wpg), 2008, S. 338 - 349

BLUMERS, WOLFGANG

Funktionsverlagerung per Transferpaket

Betriebsberater (BB), 2007, S. 1757 - 1763

BORSTELL, THOMAS/SCHÄPERCLAUS, JENS

Was ist eigentlich eine Funktion?

Internationales Steuerrecht (IStR), 2008, S. 275 - 285

BRÜNINGHAUS, DIRK/BODENMÜLLER, RALPH

Tatbestandsvoraussetzungen der Funktionsverlagerung

Deutsches Steuerrecht (DStR), 2009, S. 1285 - 1291

DITZ, XAVER

Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland – Darstellung an ausgewählten Beispielen

Deutsches Steuerrecht (DStR), Jahrgang 2006, S. 1625 - 1632

DÖRSCHELL, ANDREAS/FRANKEN, LARS/SCHULTE JÖRN/BRÜTTING CHRISTIAN

Ableitung CAPM-basierter Risikozuschläge bei der Unternehmensbewertung – eine kritische Analyse ausgewählter Problemkreise im Rahmen von IDW S 1 i. d. F. 2008

Die Wirtschaftsprüfung (Wpg), 2008, S. 1152 - 1161

EIGELSHOVEN, AXEL/NIENTIMP, AXEL

Funktionsverlagerungen und kein Ende – Die Änderungen bei der Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach dem EU-Umsetzungsgesetz

Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2010, S. 233 - 236

ELLROTT, HELMUT/FÖRSCHLE, GERHART/HOYOS, MARTIN/

WINKELJOHANN, NORBERT(Hrsg.)

Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage

Verlag C.H. Beck, München 2010

(zitiert als: BEARBEITER, in: ELLROTT/FÖRSCHLE/HOYOS/WINKELJOHANN, Beck'scher Bilanzkommentar (2010))

ERNST, DIETMAR/SCHNEIDER, SONJA/THIELEN, BJOERN

Unternehmensbewertungen erstellen und verstehen, ein Praxisleitfaden, 3. Auflage

Verlag Franz Vahlen, München 2008

(zitiert als: ERNST/SCHNEIDER/THIELEN, Unternehmensbewertungen (2008))

FLICK, HANS/WASSERMEYER, FRANZ/BAUMHOFF, HUBERTUS (Hrsg.)

Außensteuerrecht, Kommentar

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1973/2010, 66. Ergänzungslieferung,

Stand 10/2010

(zitiert als: BEARBEITER, in: F/W/B)

FORSTER, HARTMUT

Die allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätze des § 1 Abs. 3 AStG – Vergleich mit den aktualisierten Verrechnungspreisrichtlinien der OECD

Internationales Steuerrecht (IStR), 2011, S. 20 - 26

FRISCHMUTH, MARKUS

UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n. F.

Internationales Steuerrecht (IStR), 2007, S. 485 - 489

FRISCHMUTH, MARKUS

Funktionsverlagerungsbesteuerung

Unternehmensbesteuerung und Bilanzen (StuB), 2010, S. 91 - 97

FROTSCHER, GERRIT

Grundfragen der Funktionsverlagerung

Finanzrundschau (FR), 2008, S. 49 - 57

FROTSCHER, GERRIT

Internationales Steuerrecht, 3. Auflage

Verlag C.H. Beck, München 2009

(zitiert als: FROTSCHER, Internationales Steuerrecht (2009))

GREIL, STEFAN

Ausnahmen von der Gesamtbewertung des Transferpakets – Zugleich Neufassung
des § 1 Abs. 3 Sätze 9 und 10 AStG

Internationales Steuerrecht (IStR), 2010, S. 479 - 483

GREINERT, MARKUS

Steuerliche Besonderheiten bei der Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter im Rahmen von
grenzüberschreitenden Transaktionen im Konzern

Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2010, S. 101 - 110

HAASE, FLORIAN(Hrsg.)

Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Auflage

C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2009

(zitiert als: BEARBEITER, in: HAASE, Außensteuergesetz (2009))

HERRMANN, CARL/HEUER, GERHARD/RAUPACH, ARNDT(Hrsg.)

Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1950/2009, 243.Ergänzungslieferung,

Stand 11/2010

(zitiert als: BEARBEITER, in: H/H/R)

HERVÉ, YVES/HOFER, MIRKO/VOLTMER-DARMANYAN, LUSINE

Praxis der Funktionsverlagerung nach der Unternehmenssteuerreform 2008

Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungslegung und Controlling (BC), 2007, S. 258 - 263

HEY, JOHANNA

Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008

Betriebs-Berater (BB), 2007, S. 1303-1308

JACOBS, OTTO

Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage

Verlag C. H. Beck, München 2007

(zitiert als: JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung (2007))

JAHNDORF, CHRISTIAN

Besteuerung der Funktionsverlagerung

Finanzrundschau (FR), 2008, S. 101 - 111

KAMINSKI, BERT

Änderungen im Bereich der internationalen Einkünfteabgrenzung durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008

Recht der internationalen Wirtschaft (RIW), 2007, S. 594 - 603.

KRAFT, GERHARD(Hrsg.)

Außensteuergesetz Kommentar, 1. Auflage

Verlag C.H. Beck, München 2009

(zitiert als: BEARBEITER, in: KRAFT, Außensteuergesetz (2009))

KROPPE, HEINZ-KLAUS(Hrsg.)

Handbuch internationale Verrechnungspreise

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln1997/2010, 12. Ergänzungslieferung,

Stand 12/2010

(zitiert als: BEARBEITER, in: KROPPE, Handbuch internationale Verrechnungspreise)

KROPPE, HEINZ-KLAUS/RASCH, STEPHAN

Funktionsverlagerung – Entwurf der Verwaltungsgrundsätze (I)

Internationale Wirtschaftsbrieife (IWB), Gruppe 1, Fach 3, 2009, S. 789 - 846

KROPPE, HEINZ-KLAUS/RASCH, STEPHAN

Funktionsverlagerung – der nächste Akt

Internationale Wirtschaftsbrieft (IWB), Gruppe 1, Fach 3, 2010, S. 316 - 324

LENZ, MARTIN/RAUTENSTRAUCH, GABRIELE

Die neue Öffnungsklausel in § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG

Der Betrieb (DB), 2010, S. 696 - 699

LUCKHAUPT, HAGEN

OECD Business Restructuring im Vergleich zur Funktionsverlagerung

Der Betrieb (DB), 2010, S. 2016 - 2020

MEITNER, MATTHIAS

Die Berücksichtigung von Inflation in der Unternehmensbewertung – Terminal Value Überlegungen (nicht nur) zu IDW ES 1 i. d. F. 2007

Die Wirtschaftsprüfung (Wpg), 2008, S. 248 - 255

OESTREICHER, ANDREAS

Die (reformbedürftigen) Regelungen zur Ermittlung der Verrechnungspreise in Fällen der Funktionsverlagerung

Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2009, S.80 - 95

OESTREICHER, ANDREAS/HUNDESHAGEN, CHRISTIAN

Ertragswertorientierte Gesamtbewertung von Transferpaketen

Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2009, S. 830 - 843

OESTREICHER, ANDREAS/HUNDESHAGEN, CHRISTIAN

Weder Wirtschaftsgut noch Unternehmen – die Bewertung von Transferpaketen anlässlich der grenzüberschreitenden Verlagerung von Unternehmensfunktionen

Internationales Steuerrecht (IStR), 2009, S. 145 - 152

OESTREICHER, ANDREAS/WILCKE, DIRK

Die Einzelbewertung des Firmenwerts – Verrechnungspreise in Fällen einer Funktionsverlagerung nach dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften

Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2010, S. 225 – 232

POHL, CARSTEN

Ergänzung der Funktionsverlagerungsregelungen durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften – Boykott der Altregelungen oder viel Lärm um Nichts?

Internationales Steuerrecht (IStR), 2010, S. 357 - 361

RÖDDER, THOMAS

Perspektiven der Konzernbesteuerung

Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (ZHR), 2007,

S. 380 - 408

SCHAUMBURG, HARALD

Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht,

3. Auflage

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2011

(zitiert als: SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht (2011))

SCHILDBACH, THOMAS

Fair Value – Leitstern für Wege ins Abseits

Deutsches Steuerrecht (DStR), 2010, S. 69 - 77

SCHMIDT, KARSTEN (Hrsg.)

Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, 2. Auflage

Verlag C.H. Beck/Verlag Franz Vahlen, München 2008

(zitiert als: BEARBEITER, in: SCHMIDT, Münchener Kommentar (2008))

SCHREIBER, ROLF

Funktionsverlagerungen im Konzern – Neue Rechtsgrundlagen durch die Unternehmenssteuerreform 2008

Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2008, Heft 8, S. 433 - 516

SPINDLER, WOLFGANG/TIPKE, KLAUS/RÖDDER, THOMAS (Hrsg.)

Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg

zum 65. Geburtstag

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2009

(zitiert als: BEARBEITER, in: SPINDLER/TIPKE/RÖDDER, Festschrift Schaumburg (2009))

STRUNK, GÜNTHER/KAMINSKI, BERT/KÖHLER, STEFAN(Hrsg.)

Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar

Stand: Februar 2011

(zitiert als: BEARBEITER, in: S/K/K)

TAPPEN, FALKO

Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 1)

Steuerrecht kurzgefaßt (SteuK), 2010, S. 267 - 269

TAPPEN, FALKO

Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 2)

Steuerrecht kurzgefaßt (SteuK), 2010, S. 465 - 467

VÖGELE, ALEXANDER

Bewertung von Transferpaketen bei der Funktionsverlagerung – Separierung des Transferpakets,
Bewertungsmethoden und Zinssatz

Deutsches Steuerrecht (DStR), 2010, S. 418 - 424

VÖGELE ALEXANDER (Hrsg.)

Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage

Verlag C. H. Beck, München 2011

(zitiert als: BEARBEITER, in: VÖGELE, Verrechnungspreise (2011))

WAGNER, WOLFGANG/SAUR, GERHARD/WILLERSHAUSEN, TIMO

Zur Anwendung der Neuregelungen der Unternehmensbewertungsgrundsätze des IDW S 1 i. d. F. 2008 in der
Praxis

Die Wirtschaftsprüfung (Wpg), 2008, S. 731 - 749

WASSERMEYER, FRANZ

Modernes Gesetzgebungsniveau am Beispiel des Entwurfs zu § 1 AStG

Der Betrieb (DB), 2007, Heft 10, S. 535 - 539

WASSERMEYER, FRANZ

Funktionsverlagerung – Statement

Finanzrundschau (FR), 2008, S. 67 – 68

WEBER-GRELLET, HEINRICH

Steuerbilanzrecht, 1. Auflage

Verlag C.H. Beck, München 2006

(zitiert als: WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht (2006))

WEHNERT, OLIVER/SANO, YUKIKA

Internationale Regelungen zur Funktionsverlagerung

Internationales Steuerrecht (IStR), 2010, S. 53 - 58

WELLING, BERTHOLD/TIEMANN, KONSTANTIN

Funktionsverlagerungsverordnung im Widerstreit mit internationalen Grundsätzen

Finanzrundschau (FR), 2008, S. 68 - 71

WULF, MARTIN

Änderungen im Außensteuerrecht und Sonderregelungen zu Funktionsverlagerungen nach dem

Unternehmenssteuerreformgesetz 2008

Der Betrieb (DB), 2007, S. 2280 – 2285

Bereits erschienene Titel

No. 1 Reinhard Becker, Tobias König und Kristijan Marelja:

Die Bilanzierung und Eigenmittelunterlegung von Kreditrisiken bei Kredit-Arbitrage-Programmen unter Einschaltung von Zweckgesellschaften – Lehren aus der Finanzmarktkrise 2007 ff. für die Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung des HGB, der IFRS/IAS und des KWG
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1218>

No. 2 Gregor Merkel:

Funktionsverlagerung nach der Unternehmenssteuerreform 2008 – Unter besonderer Berücksichtigung von Forschung und Entwicklung
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1220>

No. 3 Marc Braun:

Vergleichende Analyse der Unterkapitalisierungsregelungen in Frankreich, USA und Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Zinsschranke
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1346>

No. 4 Jan Niederdorf:

Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax Compliance – Eine vergleichende Betrachtung zwischen Schweden und Deutschland
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1432>

No. 5 Tobias Kreckel, Robert Janke:

Immobilien- und Unternehmensbewertung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Erbschaftsteuerreform 2009
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1867>

No. 6 Sebastian Pohl:

Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1947>

No. 7 Kai Frühbrodt:

Betriebsstättengewinnermittlung
Analyse der deutschen und internationalen gesetzlichen Vorschriften für grenzüberschreitende Bauaktivitäten - Eine Untersuchung für die Praxis
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2111>

No. 8 Bu Hun Choi:

Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Umwandlungen im Organkreis
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2112>

No. 9 Peter Hofmann:

Die Anti- Treaty-/ Directive-Shopping-Regelung in §50d Abs. 3 EStG
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2240>

No. 10 Michael Scharf:

Die Bildung von Bewertungseinheiten nach IFRS/IAS, HGB und Bilanzsteuerrecht

Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2364>

No. 11 Khang Dinh Van:

Verlustabzug gemäß § 8c KStG nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009

Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2366>

No. 12 Daniel Wöltjen:

Einzel- und Gesamtbewertung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen bei der Funktionsverlagerung ins Ausland nach § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG

Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2574>